

Міністерство освіти і науки України
Національний університет водного господарства та
природокористування

Кафедра фінансів і економіки природокористування

06-03-220

Конспект лекцій
з навчальної дисципліни
«АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ»

***«ANALYSIS OF THE ACTIVITIES OF BUDGET
INSTITUTION»***

**для здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня
за спеціальністю**

**072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
усіх форм навчання**

Specialty 072 «Finance, banking and insurance»

Рекомендовано
методичною комісією зі
спеціальності
«Фінанси, банківська
справа та страхування»
Протокол № 11 від
26.06.2019 р.

Рівне – 2019

Конспект лекцій з дисципліни «Аналіз діяльності бюджетних установ» для здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування» усіх форм навчання / Федина К. М. – Рівне : НУВГП, 2019. – 58 с.

Укладач:

Федина К. М., к.е.н., старший викладач кафедри фінансів і економіки природокористування.

Відповідальний за випуск: Мельник Л. В., кандидат економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів та економіки природокористування.

ЗМІСТ

1. Загальні рекомендації до вивчення навчальної дисципліни	3
2. Методичні рекомендації до самостійної підготовки та проведення практичнихзанять	4
Змістовий модуль 1. Теоретичні основи аналізу діяльності бюджетних установ	6
Тема 1. Предмет, зміст і завдання аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетних установ	6
Тема 2. Теоретичні основи діяльності бюджетних установ	11
Тема 3. Організація і техніка аналізу діяльності бюджетних установ	17
Тема 4. Загальний аналіз результативності діяльності та ресурсного забезпечення бюджетних установ	22
Тема 5. Аналіз забезпеченості бюджетних установ трудовими ресурсами та ефективність їх використання	29
Змістовний модуль 2. Аналіз фінансового стану і фінансово-господарської діяльності бюджетних установ	34
Тема 6. Аналіз виробничих показників бюджетних установ	34
Тема 7. Аналіз виконання кошторисів бюджетних установ	41
Тема 8. Аналіз балансу бюджетної установи	48
Тема 9. Аналіз результатів діяльності бюджетних установ	56

© Федина К. М, 2019

© НУВГП, 2019

1. Загальні вказівки

1.1 Загальні рекомендації до вивчення навчальної дисципліни

Програма нормативної навчальної дисципліни «Аналіз діяльності бюджетних установ» складена відповідно до освітньо-професійної програми підготовки бакалавра спеціальності «Фінанси, банківська справа та страхування».

Предметом вивчення навчальної дисципліни є вивчення організації роботи щодо прийому та зарахування коштів які надходять на рахунки відповідних бюджетів, зберіганні грошових коштів, видачі цих коштів на заходи передбачені бюджетом на відповідний рік, здійсненні обліку та складанні звітності про касове виконання бюджетів.

Міждисциплінарні зв'язки: дисципліна «Аналіз діяльності бюджетних установ» є складовою блоку нормативних навчальних дисциплін (дисциплін професійної та практичної підготовки) для підготовки студентів за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування». Вона базується на знаннях отриманих з таких навчальних дисциплін, як «Гроші і кредит», «Фінанси», «Банківська система», «Бюджетна система», «Податкова система», а отримані знання будуть використовуватись у подальшому при вивченні таких дисциплін: «Формування місцевих бюджетів», «Фінансовий менеджмент», «Ринок фінансових послуг», «Казначейська справа».

Дисципліна «Аналіз діяльності бюджетних установ» сприяє засвоєнню знань з теоретичних та практичних аспектів формування, розподілу і використання бюджетних ресурсів, теоретичних основ фінансового аналізу бюджетних і кредитних установ, сфер та ланок бюджетної системи. Важливим є також ознайомлення із фінансами суб'єктів господарювання та домогосподарств, фінансового та страхового ринків. Необхідними складовими дисципліни є основи менеджменту, фінансово-економічної безпеки держави та міжнародних фінансів.

Курс заплановано в ключі цілеспрямованої роботи над вивченням спеціальної літератури, активної роботи на лекціях та під час практичних занять, курсової та самостійної роботи. Вимоги до знань та умінь визначаються галузевими стандартами вищої освіти України.

1.2 Мета і завдання викладання навчальної дисципліни

Метою вивчення навчальної дисципліни полягає у наданні та засвоєнні знань з методики оцінювання діяльності бюджетних установ та практичне їх застосування в сучасних ринкових умовах.

Основними завданнями вивчення дисципліни «Аналіз діяльності бюджетних установ» є:

- набуття студентами теоретичних знань і практичних навичок щодо

предмету, змісту, завдання аналізу діяльності бюджетних установ;

- вивчення нормативно-правового регулювання діяльності бюджетних установ;

- вивчення загального аналізу результативності діяльності та ресурсного забезпечення бюджетних установ;

- визначення питань щодо аналізу забезпеченості бюджетних установ трудовими ресурсами та визначення ефективності їх використання;

- висвітлення аналізу фінансового стану і фінансово-господарської діяльності бюджетних установ;

- набуття знань, що проведення аналізу балансу бюджетної установи, та ефективності виконання кошторисів бюджетних установ.

Предметом вивчення навчальної дисципліни є комплекс теоретичних підходів та методів економічного аналізу діяльності бюджетних установ. Після вивчення даного курсу студенти повинні

знати:

- теорію і методологію аналізу діяльності бюджетних установ;

- техніку й методику проведення аналізу кошторисів бюджетних установ і організацій;

- методику виявлення можливостей підвищення ефективності використання бюджетних і позабюджетних коштів;

- методологію використання результатів аналізу в обґрунтуванні управлінських рішень, виявленні резервів поліпшення діяльності й розробці стратегії розвитку бюджетної установи.

вміти:

- застосовувати законодавство з питань щодо аналізу діяльності бюджетних установ;

- застосовувати методи комплексного оцінювання фінансового стану бюджетних установ;

- проводити аналіз фінансової звітності бюджетних установ;

- розраховувати коефіцієнти, що використовуються при проведенні параметричного аналізу фінансової звітності бюджетних установ;

- обчислювати резерви для покращення функціональної діяльності бюджетних установ а також використовувати здобуті знання та інформацію для розв'язування економічних проблем і формування на цій основі потрібних управлінських рішень і пропозицій.

1.3. Рекомендована література

Базова література

1. Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций. Под общ. ред. Д. А. Панкова, Е. А. Головковой. М. : Новое знание, 2002. 409 с.

2. Назарова К. О., Кумченко Т. А. Аналіз діяльності бюджетних установ : навч. посіб.; Київ: нац. торг.-екон. ун-т. К., 2006. 208 с.
3. Болюх М. А., Заросило А. П. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2008. 344 с.
4. Данилов Е. Н., Абарникова Е. В., Шипиков Л. К. Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных и научных учреждениях : учебное пособие. Мн.: Интепрессерис; Экоперспектива, 2003. 336 с.
5. Отенко І. П., Мішин О. Ю., Мішина С. В. Аналіз у бюджетних та банківських установах : навч. посіб.; Харк. нац. екон. ун-т. Х. : Інжек, 2009. 240 с.
6. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Житомир: ЖІЕІ, 2004. 512 с.
7. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навчальний посібник / Л. Панкевич, М. Зварич, Р. Бойко, Л. Личечко. Львів: Авель, 2002. 316 с.
4. Маргорська Л., Піроженко О. Бюджетна сфера : нормативна база. Харків : Фактор, 2003. 208 с.
5. Вахрин П. Н. Финансовый анализ в коммерческих и некоммерческих организациях. М. : Маркетинг, 2001. 320 с.
6. Вербило О. Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. пос. К. : НАУ, 2003. 296 с.
7. Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Кондратюк І. О. Облік у бюджетних установах. К. : КНЕУ. 2006. 296 с.
8. Канєва Т. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посіб. К. : Книга, 2004. 180 с.
9. Левицька С. О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ : монографія. Рівне : УДУВГП, 2004., 233 с.
10. Маляревський Ю. Д., Сімченко Л. М., Ольховський В. В. Бюджетний облік і звітність : навчальний посібник. Х. : Видавничий Дім "ІНЖЕК", 2003. 208 с.
11. Матвеева В. Бюджетные организации: бухгалтерський учет и налогообложение. Х. : Фактор, 2003. 566 с.
12. Заїнчковський О. А. Облік у бюджетних установах : навч. посібник. Ірпінь: АДПС, 2002. 535 с.
13. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі / В. Т. Александров та ін. Київ: НВП „АВТ”, 2004. 593 с.
14. Петрашко П. Г., Чечуліна О. О. та ін. Казначейська справа. У 2-х т. К. : НВП “АВТ”, 2004. 223 с.
15. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія. К. : КНЕУ, 2006. 244 с.

Електронні ресурси мережі інтернет

1. Законодавство України. URL: <http://www.rada.kiev.ua;>
<http://www.nau.kiev.ua;> <http://www.ukrpravo.kiev.com;>
[http://www.liga.kiev.ua.](http://www.liga.kiev.ua) (дата звернення 03.06.2019).
2. Методологія науки. URL: [http://www.inter-pedagogika.ru.](http://www.inter-pedagogika.ru) (дата звернення 03.09.2018)
3. Методологія науки.
URL : [sites.google.com/site/fajrru/Home/scientific.](http://sites.google.com/site/fajrru/Home/scientific) (дата звернення 03.06.2019)
4. Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. URL: [http://www.nbuv.gov.ua.](http://www.nbuv.gov.ua) (дата звернення 03.06.2019)
5. Національна парламентська бібліотека України. URL: [http://www.nplu.kiev.ua.](http://www.nplu.kiev.ua) (дата звернення 03.06.2019)

Теми та зміст дисципліни

Тема 1. Предмет, зміст і завдання аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетних установ

План

- 1.1. Принципи організації бюджетної системи.
- 1.2. Бюджетна установа, функціональна класифікація бюджетних установ, види бюджетних установ.
- 1.3. Етапи проведення аналізу в бюджетних організаціях і установах
- 1.4. Основні принципи державного фінансування.

1.1. Бюджетна система України ґрунтується на таких принципах:

- 1) принцип єдності бюджетної системи України - єдність бюджетної системи України забезпечується єдиною правовою базою, єдиною грошовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів та ведення бухгалтерського обліку і звітності;
- 2) принцип збалансованості - повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період;
- 3) принцип самостійності - Державний бюджет України та місцеві бюджети є самостійними. Держава коштами державного бюджету не несе відповідальності за бюджетні зобов'язання органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування. Органи влади Автономної Республіки Крим та органи місцевого самоврядування коштами відповідних місцевих бюджетів не несуть відповідальності за бюджетні зобов'язання одне одного, а також за бюджетні зобов'язання держави. Самостійність бюджетів забезпечується закріпленням за ними

відповідних джерел доходів бюджету, правом відповідних органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування визначати напрями використання бюджетних коштів відповідно до законодавства України, правом Верховної Ради Автономної Республіки Крим та відповідних місцевих рад самостійно і незалежно одне від одного розглядати та затверджувати відповідні місцеві бюджети;

4) принцип повноти - до складу бюджетів підлягають включенню всі надходження бюджетів та витрати бюджетів, що здійснюються відповідно до нормативно-правових актів органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування;

5) принцип обґрунтованості - бюджет формується на реалістичних макропоказниках економічного і соціального розвитку України та розрахунках надходжень бюджету і витрат бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик та правил;

6) принцип ефективності та результативності - при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання послуг, гарантованих державою, Автономною Республікою Крим, місцевим самоврядуванням (далі - гарантовані послуги), при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів;

7) принцип субсидіарності - розподіл видів видатків між державним бюджетом та місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами ґрунтується на необхідності максимально можливого наближення надання гарантованих послуг до їх безпосереднього споживача;

8) принцип цільового використання бюджетних коштів - бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями;

9) принцип справедливості і неупередженості - бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами;

10) принцип публічності та прозорості - інформування громадськості з питань складання, розгляду, затвердження, виконання державного бюджету та місцевих бюджетів, а також контролю за виконанням державного бюджету та місцевих бюджетів.

1.2.. Бюджетна установа - це орган, відповідний статус якої визна-чено Конституцією України, а також установа, створена у встановленому порядку органами державної влади або місцевого самоврядування, які повністю утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджету.

Бюджет, відповідно до ст.2 Бюджетного кодексу України - це п план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду.

Для бюджетних установ основним фінансовим документом є і кошторис доходів і видатків, який підтверджує повноваження на отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг та на-прями коштів для виконання відповідних функцій.

Діяльність бюджетних установ досить різноманітна за функціональними ознаками:

установи, які виконують законодавчі функції, функції управління, охорони, контролю - установи законодавчої та виконавчої влади; міністерства, відомства, місцеві держав-ні адміністрації, органи місцевого самоврядування, устано-ви і організації, що фінансуються з бюджетів усіх рівнів (фі-нансові органи, органи казначейства, податкова інспекція, митна служба, армія, органи міліції, судові органи, органи прокуратури);

установи соціально-культурного комплексу заклади осві-ти всіх рівнів, медичні заклади, дитячі виховні заклади, установи культури, бібліотеки, наукові організації;

соціальні фонди та служби, а також інші бюджетні уста-нови.

Бюджетні установи не займаються комерційною діяльністю і належать до неприбуткових організацій. Вони повинні здійсню-вати реєстрацію у Реєстрі неприбуткових організацій який пред-ставляє собою автоматизовану систему збирання, накопичення і оброблення даних про неприбуткові організації та установи, від-повідно до ст. 157.1 Податкового кодексу України.

1.3. Основним завданням аналізу є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання бюджетних коштів відповідно до їхнього цільового призначення та визначення впливу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища на отримання та використання фінансових результатів бюджетних установ. Вирішення цього завдання передбачає деталізацію доходів та витрат бюджетних установ, вивчення та розрахунок основних показників їх господарської діяльності шляхом визначення бюджетної класифікації, визначення призначення та змісту доходів та видатків, через ознайомлення з

формуванням кошторису бюджетних установ та дослідженням основних принципів та порядку їх фінансування.

Аналіз діяльності бюджетних установ проводиться в декілька етапів, серед яких необхідно виділити:

загальний аналіз діяльності бюджетних установ та визначення її особливостей;

аналіз джерел фінансування бюджетних установ, визначення величини дефіциту або профіциту та факторів, що його викликали;

характеристика та систематизація показників балансу, визначення структурних зрушень;

аналіз результатів використання кошторису доходів та витрат бюджетних установ.

У процесі аналізу господарської діяльності бюджетних установ, використовують сукупність наукових методів пізнання соціально-економічних процесів і явищ, серед яких можна виділити методи наукового узагальнення, порівняння, системного аналізу (застосовуються при обґрунтуванні необхідності поєднання соціальних, специфічних і економічних заходів із метою ефективної організації державної системи й підвищення якості послуг, що надаються організаціями); економіко-математичні методи (застосовуються при розробці моделей аналізу кошторисних видатків установи, аналізу надання послуг, аналізу накладних витрат на одиницю послуги); методи технічного, графічного, порівняльного, статистичного аналізу (використовуються при розробці пропозицій щодо планування послуг та при обґрунтуванні стратегії ефективного управління організацією).

Усі методичні прийоми, що застосовуються в аналізі діяльності бюджетних установ, відображають рух інформаційних потоків у системі управління ними.

1.4. Видатки здійснюються шляхом фінансування. Фінансування публічних видатків—це врегульоване нормами права виділення коштів із відповідних фондів для забезпечення виконання завдань і функцій органів державної влади й місцевого самоврядування з метою задоволення публічних потреб, що здійснюється на відповідних принципах.

Фінансування видатків може здійснюватися з різних джерел:

- за рахунок коштів бюджетів — державного та місцевих;
- за рахунок коштів спеціальних цільових фондів, що не включаються до складу бюджету;
- за рахунок власних фінансових ресурсів державних і комунальних підприємств, установ, організацій;

- за рахунок кредитних ресурсів. Основними суб'єктами фінансування є:

- уповноважений державою чи місцевим самоврядуванням суб'єкт (орган державної влади, орган місцевого самоврядування, розпорядники бюджетних коштів);

- одержувачі коштів—як правило, підприємства, установи, організації державної і комунальної форм власності. Вони є двох видів: 1) ті, що перебувають на повному бюджетному фінансуванні; 2) ті, що частково фінансуються за рахунок бюджетних коштів;

- банк, в якому відкритий рахунок одержувача коштів і через який Державне казначейство виділяє кошти.

Фінансування видатків здійснюється відповідно до наступних принципів.

1. Принципу безповоротності, який означає виділення коштів без прямого їх повернення до відповідних фондів, з яких вони надані.

2. Принципу безоплатності, що передбачає виділення коштів без внесення до фондів коштів будь-якої платні за їх отримання.

3. Принципу плановості, який полягає в тому, що публічні видатки здійснюються за допомогою планування й відображені у відповідних фінансово-планових актах. '

Індивідуальні фінансові плани включають баланси доходів та видатків підприємств, кошториси бюджетних установ тощо. Зведені фінансові плани поділяються на загальнодержавні, територіальні та галузеві. Загальнодержавними планами є зведений фінансовий баланс, державний бюджет, баланс доходів і витрат населення. Територіальні фінансові плани - це місцеві бюджети, зведені фінансові баланси територій, плани фінансових інститутів. Галузеві включають фінансові плани міністерств, відомств, корпорацій, об'єднань тощо. Усі фінансові плани пов'язані між собою внаслідок юридичної та економічної природи бюджету*.

Водночас економічний зиск держави у видатковій політиці полягає в тому, що непряме (опосередковане) повернення отриманих від держави коштів реалізується в матеріальному прирості основних фондів у державній та комунальній виробничій і невиробничій сферах, збільшенні прибутків державних та комунальних підприємств, підготовці кваліфікованих кадрів для суспільства тощо.

1. Принципу цільового спрямування, оскільки кошти повинні мати чітко визначене фінансово-плановими актами предметно-цільове призначення.

2. Принципу фінансування в міру виконання фінансових планів, який полягає в тому, що кошти виділяються відповідно до фактичного виконання робіт і надання послуг, кількісних і якісних показників, що

зумовлюють обсяги витрат на конкретні цілі в момент виникнення реальної потреби в наданні коштів.

3. Принципу ефективного використання коштів, що означає одержання результату при мінімальних витратах трудових, матеріальних і фінансових ресурсів шляхом удосконалення форм і методів управління, інтенсифікації виробництва, підвищення продуктивності праці, використання ноу-хау тощо.

4. Принципу оптимального поєднання власних, кредитних та бюджетних коштів, оскільки під час визначення обсягу фінансування спочатку враховується можливість використання власних коштів або скорочення власних видатків, потім - можливість отримання кредитів і лише за об'єктивної неможливості покрити видатки з таких джерел приймається рішення про виділення коштів.

5. Принципу додержання фінансової дисципліни, що є умовою правильного й законного витрачання коштів і досягається за допомогою здійснення фінансового контролю.

Тема 2. Теоретичні основи діяльності бюджетних установ

План

2.1. Організаційно економічна характеристика бюджетних установ

2.2. Правові засади діяльності бюджетних установ

2.3. Кошторис як основний фінансовий документ бюджетної установи

2.4.Звітність як джерело інформації для фінансового стану діяльності бюджетних установ

2.1. Бюджетний кодекс України визначає бюджетні установи як органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджету, й є неприбутковими.

Серед загальних ознак, що притаманні бюджетним установам, можна зазначити такі:

- правосуб'єктність (юридичні особи публічного права);
- форма власності (державна чи комунальна);
- форма бюджетного фінансування (кошторисне фінансування);
- характер діяльності (невиробничий);
- економічний результат діяльності (неприбутковий).

Специфічними ознаками бюджетних установ є:

- правовий статус – юридична або відокремлений підрозділ бюджетної організації;

- правовий режим майна - головний розпорядник бюджетних коштів розпорядник бюджетних коштів другого ступеня, розпорядник бюджетних коштів третього ступеня;

- форми реалізації права власності- користування та розпорядження.

Важливо зазначити, що, незважаючи на нормативно-правову базу, що регулює діяльність бюджетних установ та органів, жоден із цих документів не визначає їх чіткої класифікації.

Для бюджетних установ головним фінансовим документом є кошторис доходів та видатків, що підтверджує повноваження щодо отримання доходів та здійснення видатків, а також визначає суму та напрямок використання коштів для виконання відповідних функцій.

Основним документом, який визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні для всіх підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності, є Закон України —Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні¹ від 16.07.99 № 996-XIV В Україні розроблено та затверджено 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі - НП(с)БОДС) для суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі (далі - суб'єкт державного сектору).

Результати діяльності бюджетної установи підлягають обов'язковому документуванню, складаються різні види та форми звітності. Бухгалтерська звітність є останнім джерелом інформації для аналізу, та завершальним етапом в обліковому, який базується на даних синтетичного та аналітичного обліку установи та відображає майновий та фінансовий стан. Своєчасно складені та подані звіти точно характеризують стан бюджетної установи, юрисдикцію та відповідальність її адміністрації. Основні форми звітності та більшість з них складається бухгалтерським відділом бюджетної установи. Однак, в процедурі складання звітності приймають участь та інші служби чи посадові особи установи, як то - спеціалісти відділу кадрів, статистик, інженер по обслуговуванню будівель і т. д.

2.2. Правовий статус бюджетних закладів та установ визначається низкою правових актів, які регулюють відносини у певних галузях та сферах управління, наприклад: Основами законодавства України про охорону здоров'я, Основами законодавства України про культур, законами України "Про соціальні послуги", "Про основи соціального захисту бездомних громадян і безпритульних дітей", "Про освіту", "Про наукову і науково-технічну діяльність", "Про бібліотеки і бібліотечну справу", "Про Національний архівний фонд та архівні установи" тощо, а також підзаконними та відомчими нормативно-правовими актами.

Так, відповідно до ст. 12 Основ законодавства України про культуру діяльністю у сфері культури є: створення, розповсюдження і

популяризація творів літератури та мистецтва; збереження та використання культурних цінностей; естетичне виховання; організація спеціальної освіти, відпочинку і дозвілля громадян. Ця діяльність здійснюється театрами, філармоніями, професійними творчими колективами, кіностудіями, організаціями телебачення, радіомовлення, кіновідеопрокату, видавництвами, редакціями, музеями, художніми галереями (виставками), бібліотеками, архівами, клубними закладами, кінотеатрами, цирками, парками культури та відпочинку, навчальними закладами і науковими установами, позашкільними закладами естетичного виховання і дозвілля дітей та юнацтва, дизайнерськими, реставраційними центрами і майстернями, історико-культурними, архітектурними заповідниками, заповідними територіями тощо (ст. 21 Основ).

Неприбутковими організаціями у сфері культури є юридичні особи, які здійснюють зазначену діяльність і відповідають критеріям неприбутковості, встановленим ст. 211 цих Основ. Зокрема, така організація може здійснювати фінансово-господарську діяльність відповідно до цілей її утворення та в межах її цивільної правоздатності.

Кошти та інше майно, майнові права (у грошовому виразі), набуті неприбутковою організацією внаслідок її фінансово-господарської діяльності, за результатами звітного періоду не можуть більше ніж утричі перевищувати її надходження за той самий період у вигляді бюджетних коштів, коштів та іншого майна, майнових прав (у грошовому виразі), наданих організації засновником (засновниками) організації, в тому числі у вигляді членських внесків, внесків учасників, а також безповоротної фінансової допомоги чи допомоги товарами, роботами, послугами (за їх ринковою вартістю), що надані безоплатно.

Майно неприбуткової організації у сфері культури може бути передано суб'єктам підприємницької діяльності лише в тимчасове користування на компенсаційній основі, за винятком внесення майна до статутного фонду господарського товариства чи наділення майном іншого суб'єкта підприємницької діяльності.

Органи державної влади та органи місцевого самоврядування сприяють діяльності неприбуткових організацій у сфері культури в межах своїх повноважень, визначених законами України. Так, неприбутковим організаціям у сфері культури надаються пільги по сплаті мита, податків та зборів (обов'язкових платежів), встановлюються податкові та інші пільги фізичним та юридичним особам, що підтримують неприбуткові організації.

Органи державної влади та органи місцевого самоврядування залучають такі неприбуткові організації на конкурсній основі до

виконання загальнодержавних та місцевих програм, що фінансуються з відповідних бюджетів, а також до виконання замовлень для державних та місцевих потреб. Держава також залучає неприбуткові організації у сфері культури до участі у підготовці законопроектів та проектів інших нормативних актів органів влади, репрезентації України у різних сферах міжнародного культурного життя, забезпечує надання інформації, необхідної для реалізації завдань, визначених їх статутами (положеннями).

Органом управління бюджетним закладом, установою є його адміністрація, яка складається з керівника, його заступників, керівників апарату управління, дирекції. Адміністрація діє в межах повноважень, наданих закладу, установі, і реалізує завдання та функції, покладені на відповідний заклад, установу.

Очолює бюджетний заклад, установу його керівник, який призначається на посаду органом державної влади чи органом місцевого самоврядування, який їх утворив. Керівник державного чи комунального закладу діє від його імені та в його інтересах, розпоряджається майном та грошовими засобами, видає накази і дає розпорядження, обов'язкові до виконання всіма працівниками. Він підзвітний органу, який його призначив, і несе персональну відповідальність за результати діяльності очолюваного ним закладу, установи.

Державний контроль за діяльністю бюджетних закладів та установ здійснюється з метою забезпечення реалізації єдиної державної політики у відповідній сфері суспільних відносин перш за все органами, яким вони підпорядковані, а також органами позавідомчого контролю.

2.3. Метою створення та функціонування бюджетних установ є забезпечення виконання функцій держави. Вони фінансуються за рахунок бюджетних коштів.

Державна політика у державному секторі, особливо обсяг фінансових ресурсів, має значний вплив на ефективність діяльності установ та організацій у державному секторі. Питання щодо вдосконалення системи фінансової підтримки залишається важливим, особливо якщо криза в країні впливає на бюджетний сектор. Бюджетне забезпечення відповідно до Бюджетного кодексу України гарантоване державою в межах бюджетних коштів. Фактично, державне фінансування - це розподіл державних коштів з місцевого або державного бюджету в розпорядження керівників установ чи організацій на видатки, передбачені бюджетом.

Бюджетування - технологія управління бюджетом, яка спрямована на найбільш ефективне використання обмежених бюджетних ресурсів для фінансування в умовах вибору альтернатив фінансування.

Визначення вартості ресурсів є необхідним для належного функціонування та ефективної діяльності бюджетних установ, оскільки

бюджетні ресурси є досить обмеженими. У той же час необхідно оцінити можливі джерела покриття витрат бюджетних установ. Для визначення показників доходів та витрат проводяться аналітичні розрахунки, які узагальнені у плановому документі. Цей документ представляє собою дозвіл, яким бюджетній установі надається право право отримувати та розпоряджатися коштами, які будуть виділені їй із бюджету або ж будуть отримані нею внаслідок надання певних послуг.

Для проведення своєї діяльності та виконання поставлених перед ним завдань та функцій кожен суб'єкт державного сектору готує свій фінансовий план. Такий план складається кожного року до початку бюджетного періоду.

Кошторис бюджетної установи - це основний плановий фінансовий документ, відповідно до якого бюджетна установа отримує доходи та здійснює видатки бюджетних коштів на затверджений період (календарний рік). Саме через кошторис доходів та видатків пов'язується обліково - аналітична система Казначейства, головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Бюджетні установи мають право здійснювати видатки лише у відповідності до затверджених у кошторисі сум за відповідними напрямками використання. Таким чином реалізується принцип цільового використання бюджетних коштів. Складання кошторису здійснюється відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» зі змінами та доповненнями.

Кошторис складається із таких частин:

- загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету;

- спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету.

Формування кошторису - це трудомісткий і важкий процес, що займає багато часу та його формування і затвердження проходить в декілька етапів.

Головною складовою для складання проектів кошторисів є відомості про граничні обсяги видатків бюджету загального фонду на наступний бюджетний рік. Після встановлення граничних обсягів видатків бюджету, для організації роботи, пов'язаної з складанням проектів кошторисів, головні розпорядники бюджетних коштів встановлюють для розпорядників нижчого рівня обсяги видатків, а також термін подання проектів кошторисів, розробляють та подають показники, котрі потрібні для правильного визначення видатків бюджету, забезпечують складання проектів кошторисів на бюджетні програми (функції), що виконуються безпосередньо головними розпорядниками.

На підставі показників проектів кошторисів розпорядників нижчого рівня головні розпорядники формують зведені проекти кошторисів. Впродовж цього ретельно перевіряється доцільність запланованих витрат, правильність розрахунків, повноти надходження доходів або повернення кредитів, правильність їх віднесення до економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету встановлення діючих тарифних ставок (посадових окладів), норм, цін, лімітів, а також інших показників відповідно до законодавства.

Головними розпорядниками на основі проектів зведених кошторисів формуються бюджетні запиту, що подаються Мінфіну, місцевим фінансовим органам.

2.4. Основним джерелом інформації про діяльність бюджетних установ є звітність.

Фінансові звіти характеризують фінансовий та майновий стан бюджетної установи та відображають результати їх діяльності.

Бюджетна звітність містить інформацію про стан та виконання бюджету бюджетної установи за звітний період, про наявність бюджетної заборгованості рух необоротних активів та запасів, іншу довідкову інформацію.

Метою складання фінансових та бюджетних звітів є надання користувачам повної, правдивої та об'єктивної інформації про фінансовий та майновий стан бюджетної установи, результати господарської діяльності та виконання кошторисів за звітний період.

Користувачами даних звітів можуть бути фізичні та юридичні особи, які потребують інформації про діяльність бюджетної установи для прийняття рішень. Цими особами можуть бути колективи працівників установ, органи державної статистики, органи виконавчої влади та користувачі відповідно до законодавства.

Принципи складання фінансової звітності:

- автономність - будь-яка установа, яка виступає як окрема юридична особа відокремлена від організацій вищого рівня, в зв'язку із чим майно та

зобов'язання організацій вищого рівня не повинні відображатися в фінансовій звітності цих установ;

- безперервна діяльність - активи та зобов'язання установи оцінюються за припущення, що діяльність цих установ буде продовжуватися і надалі;

- періодичність - діяльність установи роз приділяється на певні періоди для підготовки фінансової звітності;

- історична (реальна) собівартість - пріоритет оцінки вартості активів, заснований на витратах на їх виробництво та придбання;

- нарахування та відповідність доходів і витрат - фінансовий результат розглянутого періоду визначається шляхом порівняння доходів звітного періоду із витратами, що були здійснені для отримання цих доходів (доходи і витрати відображають в обліку і звітності в момент їхнього виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей);

- повного висвітлення – звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, які можуть вплинути на рішення, прийняті на її підставі;

- обачності - методи оцінки, що використовують в бухгалтерському обліку, повинні перешкоджати недооціненню зобов'язань та витрат, та завищенню оцінки активів і доходів установи;

- превалювання сутності над формою – операції повинні враховуватися відповідно до їх сутності, не тільки з урахуванням юридичної форми;

- єдиного грошового вимірника - всі операції установи вимірюються та узагальнюються у фінансовій звітності за єдиною грошовою оцінкою, тобто в гривнях.

Тема 3. Організація і техніка аналізу діяльності бюджетних установ

План

3.1. Мета і завдання фінансового аналізу бюджетних установ. Теоретичні основи фінансового аналізу бюджетних і кредитних установ

3.2. Джерела інформації для проведення фінансового аналізу бюджетних і кредитних установ.

3.3. Методи та прийоми здійснення фінансового аналізу бюджетних установ.

3.1. Розглядаючи перше питання слід розуміти, що економічний аналіз тісно пов'язаний з багатьма економічними та неекономічними дисциплінами: політичною економією, бухгалтерським обліком,

аудитом, статистикою, плануванням, галузевими економіками, маркетингом, організацією виробництва та управління, фінансування і кредитування підприємств, економіко-математичними методами.

В основу аналізу покладено діалектичний метод дослідження, який створює необхідний простір для абстрактно-логічних висновків. Основні принципи діалектики (рух, розвиток, саморозвиток, взаємозумовленість, взаємозалежність, причинно-наслідкова підпорядкованість, необхідність, випадковість, перехід кількості в якість) є базовими в економічному аналізі.

Аналіз як метод пізнання реальної дійсності безпосередньо пов'язаний із мисленням, усвідомленим активним сприйняттям людиною реальної дійсності, що також передбачає використання синтезу та інших категорій і законів діалектики.

Економічний аналіз базується на політичній економії, яка розкриває економічні закони розвитку суспільства, допомагає оцінити тенденції розвитку господарської діяльності.

Політична економія — загальнометодологічна наука, яка розкриває основи суспільного виробництва, розподілу, обміну, споживання матеріальних благ, закони функціонування і розвитку виробництва за конкретних умов господарювання. Ці закони — специфічні, загальні, особливі — визначають економічні процеси господарювання в будь-якому суспільстві, виражаючи типові, стійкі причинно-наслідкові зв'язки та залежності.

Базис, яким є політична економія, озброює аналітиків відповідною системою економічних показників і понять, таких як ціна, прибуток, собівартість тощо.

Численні аналітичні дослідження нагромаджують статистичні дані про прояв різних економічних законів.

Найтісніші зв'язки існують між економічним аналізом і бухгалтерським обліком.

Значення бухгалтерського обліку для економічного аналізу впливає з його головної функції: відображати всі ресурси підприємств, господарські засоби, а також їхній рух, зміну, використання в процесі здійснення господарських операцій. Обсяг інформації, що отримується для економічного аналізу через систему бухгалтерського обліку, перевищує 70 %.

3.2. Зв'язок економічного аналізу зі статистикою виявляється у застосуванні методології визначення багатьох показників, певних статистичних прийомів і статистичної інформації для аналітичних розрахунків.

Економічний аналіз використовує середні та відносні величини, показники динамічного ряду, теоретичні основи яких розробляє статистика.

Зв'язок фінансових і кредитних дисциплін з економічним аналізом виявляється в застосуванні методичних положень аналізу для вивчення фінансових можливостей, способів зміцнення фінансових позицій, обґрунтування сум кредитів.

Бухгалтерський облік, аудит, економічний аналіз перебувають у безперервному розвитку, є взаємозв'язаними в загальній інформації системи управління підприємством.

Економічний аналіз є важливою частиною науково обґрунтованого планування, регулювання та управління.

Планування є економічною наукою зі своїм специфічним предметом і методом.

На стадії виконання плану аналіз забезпечує визначення рівня цього виконання в кожному конкретний момент, виявлення вад і причин їх виникнення.

Отже, економічний аналіз можна назвати синтезованою наукою, яка сформувалася внаслідок інтеграції багатьох наук і об'єднала окремі їх елементи. У свою чергу, результати аналізу використовуються іншими науками. Всі ці зв'язки є багатоплановими, реальними, об'єктивними і сприяють розвитку діяльності установ, їхніх підрозділів.

При вивченні другого питання необхідно звернути увагу на те, що у системі управління економічним і соціальним розвитком країни на всіх рівнях суспільного виробництва важливе значення має економічний аналіз. Організаційна структура суспільного виробництва, відносна розрізненість і самостійність основних господарських ланок — установ (малих, середніх, великих) у межах системи більш високого рівня зумовили виділення з економічного аналізу (у широкому розумінні) аналізу господарської діяльності.

Під аналізом господарської діяльності розуміють комплексне вивчення роботи міністерств, відомств, підприємств, установ, організацій та їх структурних підрозділів з метою об'єктивного оцінювання результатів їхньої діяльності та виявлення можливостей подальшого підвищення ефективності господарювання. Досягнуті результати оцінюються відповідно до вимог об'єктивних економічних законів розвитку суспільства, а також господарських і політичних завдань, поставлених перед аналізованим об'єктом. Такий аналіз проводять статистичні органи та відділи міністерств і відомств.

Кредитні, фінансові та інші організації аналізують ті питання, які їх цікавлять. Предметом постійної уваги є платоспроможність,

кредитоспроможність, ліквідність, своєчасність повернення кредитів та ін.

Організація проведення економічного аналізу в установі передбачає повне охоплення аналітичною роботою всіх її служб і дільниць. Вона починається з розподілу обов'язків між структурними підрозділами та спеціалістами: враховується кількість і територіальна цілісність структурних підрозділів і систем управління, структура виробництва, структура та технічна оснащеність управлінського апарату, організація планування та обліку тощо.

Відповідальність за організацію аналітичної роботи покладається на служби головного економіста та головного бухгалтера установи. Ці служби є ініціаторами аналітичної роботи.

Керівник установи контролює проведення аналітичної роботи. Об'єктом такого контролю слугує цифровий матеріал, висновки та пропозиції, напрацьовані в результаті аналітичної роботи: узагальнюються результати аналізу, відпрацьовуються заходи щодо поліпшення стану економічної роботи та впровадження виявлених резервів у виробництво.

Організація аналітичної роботи в установі має п'ять етапів і включає розроблення загальних планів і планів (програм) конкретних аналітичних робіт, встановлення порядку проведення аналізу, матеріальне, методичне і наукове забезпечення, загальне керівництво, визначення прийомів виконання аналітичних робіт, їх оформлення та контроль за впровадженням у процес створення послуг.

Перший етап аналізу передбачає: розроблення плану та програми аналізу; вибір і визначення загального стану об'єкта аналізу; перевірку джерел інформації, вивчення матеріалів попередніх обстежень і перевірок; формулювання мети аналізу та напрямів використання його результатів; розподіл роботи між аналітиками; визначення форм аналітичних таблиць, графіків і схем тощо.

Загальний план аналітичної роботи складається на рік. Його структура включає:

- розділи господарської діяльності;
- об'єкти, що вивчатимуться;
- періодичність і терміни проведення аналізу;
- коло виконавців та осіб, відповідальних за певні розділи аналізу;
- джерела інформації і способи поповнення недостатньої інформації.

Обсяг аналітичної роботи, терміни її проведення, склад виконавців визначають виходячи із завдань аналізу.

Плани конкретних робіт складаються відповідно до загального плану аналітичної роботи і передбачають:

- об'єкти та етапи аналізу;

- терміни виконання робіт;
- конкретизовані завдання;
- відповідальних технічних виконавців.

Програма аналізу містить:

- розгорнутий та деталізований перелік питань, які передбачено вивчити;
- послідовність проведення аналізу;
- методику аналізу окремих факторів;
- комплект форм, схем, аналітичних таблиць і графіків, обов'язковий до опрацювання під час аналізу.

Якісно розроблена програма аналізу — запорука повноти та якості проведення аналітичного дослідження.

3.3. Визначаючи зміст аналітичної роботи та терміни її проведення, необхідно зважати на наявність готового матеріалу для аналізу, трудомісткість збирання та опрацювання додаткової інформації, а також на час, потрібний для виконання окремих робіт за етапами.

На всіх стадіях господарської діяльності установи виконання завдань економічного аналізу вимагає охоплення аналітичною роботою всіх служб і підрозділів, а отже, розподілу обов'язків і відповідальності між структурними підрозділами та окремими спеціалістами (виконавцями). При цьому мають бути враховані кількість, територіальна цілісність структурних підрозділів і систем управління; структура установи, структура і технічна оснащеність управлінського апарату; організація планування та обліку.

Другий етап аналізу включає:

- збирання та оброблення матеріалів згідно із планом і програмою;
- визначення достовірності та повноти звітних даних;
- встановлення наявності підписів відповідальних осіб.

На цьому етапі здійснюється спрощення цифрового матеріалу (округлення цифр, заміна абсолютних величин на відносні), а також арифметичне, логічне і балансове зведення показників.

Третій етап аналізу передбачає визначення загальних відхилень фактичних величин показників виконання планових завдань від базових. Основними завданнями цього етапу є:

- визначення повноти і достовірності звітних даних, арифметичне, логічне та балансове зведення показників;
- визначення відхилень величини показників від базових, відхилень від плану, групування показників;
- виявлення взаємодіючих факторів й обчислення їх впливу на зміну величини показників;

- виявлення втрат і невикористаних можливостей (перспективних резервів підвищення ефективності діяльності установи).

Четвертий етап аналізу полягає у проведенні підсумкового оцінювання діяльності підприємства. На цьому етапі розробляють висновки та пропозиції щодо прийняття оптимальних рішень за результатами аналізу.

Висновки та пропозиції залежать від мети і завдань аналізу. Їх оформляють у вигляді пояснювальної записки до звіту чи доповідної записки на ім'я керівника підприємства або особи, за дорученням якої проводився аналіз.

П'ятий етап аналізу включає відпрацювання організаційно-технічних заходів щодо усунення недоліків, підвищення ефективності використання виявлених резервів, упровадження нових технологій, підготовки розпорядчих актів, призначення осіб, відповідальних за виконання прийнятих рішень.

Під час аналітичної роботи окремі складові названих етапів можуть повторюватися. Зокрема така ситуація можлива, коли на якомусь з етапів дослідження виникає потреба у розширенні факторного поля аналізу, а для цього необхідно провести додаткову роботу.

Варто наголосити, що часові межі етапів є умовними і відзначаються своєю рухливістю. Так, за рахунок інтенсифікації робіт на одному з етапів відбувається його скорочення, а отже, вивільнюється час для наступного етапу.

Головна мета прийнятої регламентації — забезпечення дієвого поточного контролю за дотриманням термінів виконання етапів аналітичної роботи.

Тема 4. Загальний аналіз результативності діяльності та ресурсного забезпечення бюджетних установ

План

4.1. Загальний і факторний аналіз результатів діяльності за показниками обсягів наданих послуг.

4.2. Особливості аналізу результатів діяльності бюджетної установи відповідно до виконуваних функцій.

4.3. Методика аналізу ресурсного потенціалу бюджетної установи.

4.4. Показники роботи різних за профілем бюджетних організацій.

4.1. Рівень ефективності господарської діяльності будь-якого підприємства визначають фінансові результати, отримані внаслідок цієї діяльності. Це можуть бути як прибуток, так і збитки.

Позитивний фінансовий результат діяльності підприємства характеризується абсолютними і відносними показниками; сумою отриманого прибутку і рівнем рентабельності.

Метою діяльності бюджетних установ є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг; нематеріальні послуги, що їх надають бюджетні установи, на відміну від будь-якої готової продукції, не є носіями матеріальної субстанції та не оприбутковуються на склад. Об'єктами аналізу діяльності бюджетних установ є господарські засоби за складом і розміщенням, за джерелами їх формування і призначенням у процесі невиробничого споживання.

Основним завданням аналізу є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання бюджетних коштів відповідно до їхнього цільового призначення та визначення впливу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища на отримання та використання фінансових результатів бюджетних установ. Вирішення цього завдання передбачає деталізацію доходів та витрат бюджетних установ, вивчення та розрахунок основних показників їх господарської діяльності шляхом визначення бюджетної класифікації, визначення призначення та змісту доходів та видатків, через ознайомлення з формуванням кошторису бюджетних установ та дослідженням основних принципів та порядком їх фінансування.

Задачі аналізу:

- оцінка виконання кошторисних призначень;
- оцінка виконання плану за основними показниками кожного виду надходжень за спеціальним і загальним фондами;
- розрахунок впливу факторів на відхилення по основних результативних показниках;
- розробка заходів щодо усунення виявлених у результаті аналізу недоліків і заходів щодо вишукування джерел утворення й ефективного використання коштів за спеціальним і загальним фондами;
- контроль правильності утворення дохідної і видаткової частини кошторису, перевірка своєчасності і повноти нарахування і перерахування податків у державний бюджет.

Факторний аналіз — це методика комплексного системного вивчення і вимірювання впливу чинників на величину результативних показників. Одним із прийомів проведення факторного аналізу є прийоми елімінування. Елімінувати означає усунути, вилучити вплив усіх чинників крім одного на величину результативного показника.

За різними класифікаційними ознаками відокремлюють різні типи факторного аналізу:

Детермінований (функціональний) і стохастичний аналіз - залежно від досліджувального виду зв'язку між фактором (або факторами) і результативними показником. Жорстко детермінованим (функціональним) залежностям притаманне те, що кожному значенню фактора відповідає певне не випадкове значення результатної змінної величини (функції). Такі залежності називають функціональними. Наприклад, кожній зміні годинної тарифної ставки, посадових окладів – певний розмір витрат на оплату праці – певна абсолютна сума цих відрахувань. Зв'язок називається стохастичним (імовірним), якщо кожному значенню факторної ознаки відповідає множина значень результатної ознаки, тобто певний статистичний розподіл. Цей вид залежності характеризується тим, що кожному значенню змінної величини фактора відповідає не одне, а кілька значень величини функції. Такі залежності називають кореляційними.

Аналіз: від загального до окремого ; від окремого до узагальнюючих.

Одноступеневий і багатоступеневий аналіз – залежно від кількості досліджувальних рівнів підпорядкованості факторів.

Статичний і динамічний аналіз – аналізуються дані станом на якусь дату, період або зміни даних у часі, тобто в динаміці. Прикладом може слугувати визначення структури активів чи пасивів балансу станом на початок або кінець звітного періоду. Аналіз змін аналітичних фінансових показників у часі - приклад динамічного аналізу.

Ретроспективний і перспективний (прогнозний) аналіз – відповідно вивчення впливу факторів у минулому або прогнозування їх впливу. Прикладом цього може бути обґрунтування стратегії розвитку підприємства з використанням сукупності різних методів й прийомів. При цьому використовуються всі перелічені типи факторного аналізу.

4.2. Основні прийоми аналізу, які можуть бути використані при аналізі діяльності бюджетної установи відповідно до виконуваних функцій :

- Горизонтальний (часовий) аналіз – порівняння кожної позиції звітності з попереднім періодом. Такий аналіз є основою організації моніторингу поточної фінансової діяльності. У процесі цього аналізу виявляють відхилення звітних показників від планових (нормативних), визначаються причини цих відхилень і вносяться рекомендації щодо корегування окремих напрямків фінансової діяльності бюджетної організації. Аналіз дає можливість визначити роль бюджетного фінансування за загальним і спеціальним фондом.

- Вертикальний (структурний) аналіз – визначення структури фінансових показників з оцінюванням впливу різних факторів на кінцевий результат. Такий аналіз дає можливість визначити найвагоміші складові в

балансі бюджетної організації, але найбільш вагоміше його використання в аналізі складових доходів і витрат Кошторису.

- Трендовий аналіз – порівняння кожної позиції звітності з рядом попередніх періодів та визначення тренду, тобто основної тенденції динаміки показників, очищеної від впливу індивідуальних особливостей окремих періодів. На основі екстраполяції можливо не тільки визначити перспективне значення основних показників, а також спрогнозувати перспективний аналіз фінансового стану бюджетної організації.

- Порівняльний аналіз - внутрішньогосподарський аналіз зведених показників звітності за окремими показниками самої організації (філій), а також міжгосподарський аналіз показників цієї організації порівняно з показниками конкурентів або із середньогалузевими та середніми показниками. При порівняльному аналізі фінансових показників розглянутої державної організації і середньогалузевих показників виявляється ступінь відхилення основних результатів фінансової діяльності організації від середньогалузевих з метою оцінки своєї конкурентної позиції за фінансовими результатами господарювання і виявлення резервів подальшого підвищення ефективності фінансової діяльності. При порівняльному аналізі фінансових показників організації і організації – конкурента виявляються слабкі сторони фінансової діяльності організації з метою розробки заходів із підвищення його конкурентної позиції на регіональному ринку. При порівняльному аналізі фінансових показників структурних одиниць і підрозділів даної організації проводиться порівняльна оцінка й пошук резервів підвищення ефективності фінансової діяльності внутрішніх підрозділів організації.

- Факторний аналіз – визначення впливу окремих факторів (причин) на результативний показник детермінованих (розділених у часі) або стохастичних (що не мають певного порядку) прийомів дослідження. Проводиться за допомогою моделювання (детермінованого та стохастичного).

- Маржинальний аналіз – метод оцінювання і обґрунтування управлінських рішень на основі причинно-наслідкового зв'язку обсягу продажу, собівартості наданих бюджетною організацією послуг та поділу витрат на постійні і змінні. Аналіз відносних показників (коефіцієнтів) – розрахунок відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників.

Необхідно враховувати при формуванні системи показників особливості звітності бюджетної організації. Особливу увагу необхідно

звернути на формування доходів бюджетної організації за двома фондами – загальним і спеціальним.

4.3. Економічна категорія „ресурси” має ряд основних особливостей:

- потреба в ресурсах пов’язана з процесом суспільного виробництва та створення споживчої вартості;
- структура ресурсів динамічна й залежить від розвитку продуктивних сил і виробничих відносин;
- використання будь-якого виду ресурсів передбачає їх вартісне відтворення (ресурси із матеріально-уречевленої форми переходять у вартісну або фінансову).

Фінансові ресурси формуються в результаті розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту.

Отже, фінансові ресурси бюджетних установ і організацій – це грошові кошти, виділені з бюджетів різних рівнів, а також мобілізовані установами з різних джерел на здійснення і розширення своєї діяльності.

Фінансові ресурси бюджетних установ обмежені, фінансування їх діяльності відбувається за рахунок бюджетних коштів, таким чином для ефективної діяльності бюджетних установ необхідним є визначення вартості ресурсів, потрібних для їх нормального функціонування.

Також потрібно оцінювати можливі джерела покриття видатків для забезпечення діяльності бюджетних установ. Планові величини зазначених показників – доходів і видатків – визначаються в результаті проведення аналітичних розрахунків і знаходять узагальнення у плановому документі – кошторисі, який фактично виступає дозволом, за яким бюджетній установі надаються повноваження отримувати й розпоряджатися коштами, котрі будуть їй виділені з бюджету або ж отримані нею в результаті надання певних послуг відповідно до бюджетних призначень, що встановлені Законом України „Про Державний бюджет.

Контроль за фінансовими ресурсами бюджетної установи доцільно починати з аналізу кошторису, правильності його формування та внесення змін в процесі виконання. З аналізу кошторису можна визначити фінансові порушення щодо формування та використання фінансових ресурсів.

В процесі виконання кошторису бюджетної установи, як правило відсутня тотожність між фінансовими показниками. Це пов’язано з тим, що касові і фактичні видатки на практиці найчастіше не збігаються у часі.

Фактичні видатки часто перевищують касові, бо не завжди фінансування з бюджету дозволяє вчасно погасити заборгованість із заробітної плати, за енергоносії та інші господарські витрати бюджетних установ.

Порівняння касових і фактичних видатків із сумами одержаного фінансування за відповідними кодами економічної класифікації видатків

створює можливість контролю з боку держави. Таке порівняння дає можливість виявити факти порушення фінансової дисципліни, безпідставного, нецільового використання державних коштів. Всі випадки відхилень необхідно уважно відслідковувати, аналізувати, давати їм оцінку та розробляти заходи на усунення таких відхилень в майбутньому. Усі відхилення, які виникають в процесі господарської діяльності установи (виконанні кошторису) можна класифікувати за двома наступними ознаками: – відхилення фактичних видатків (у більшу чи меншу сторону) від затверджених асигнувань; – відхилення касових видатків (у більшу чи меншу сторону) від фактичних видатків або затверджених асигнувань бюджетної установи.

4.4. Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ характеризується низкою особливостей, які впливають на методикау та організацію економічного аналізу:

бюджетні установи функціонують на засадах державної чи комунальної форми власності й не можуть створювати орендні чи спільні підприємства, приватизовуватися, ставати банкрутами, самоліквідуватися;

бюджетні установи належать до неприбуткових організацій і реєструються як такі. Метою їхньої діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг;

нематеріальні послуги (продукція), надавані бюджетними установами, на відміну від будь-якої готової продукції, не є носіями матеріальної субстанції та не оприбутковуються на склад;

відсутнє поняття «виробничий брак», здійснені витрати не порівнюються з отриманими результатами. Негативний результат також розглядається як результат. Соціально-культурні потреби суспільства в нематеріальних послугах не мають межі задоволеності й відіграють важливу роль у саморегуляції кожної людини;

бюджетні установи не наділяються оборотними коштами, їхній фінансовий стан визначається своєчасністю та повнотою надходження асигнувань з відповідних бюджетів;

бюджетні установи на відміну від суб'єктів матеріального виробництва мають тенденцію до постійного відставання продуктивності праці. Це пояснюється тим, що можливості заміни живої праці технікою у сфері послуг дуже обмежені. Адже праця лікарів, учителів, викладачів, науковців є творчим процесом, який не завжди закінчується на робочому місці та не піддається автоматизації. Технічні засоби можуть лише розширювати професійні можливості таких працівників. Через це виробництво послуг характеризується

високою трудомісткістю, великою питомою вагою витрат на заробітну плату;

бюджетні установи є складовою бюджетної системи країни і беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частин бюджету, виконуючи кошторис доходів і видатків — плановий документ, що підтверджує повноваження кожної установи стосовно отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрями витрачання коштів.

Характерною особливістю господарської діяльності бюджетної установи є те, що процеси створення, надання певних послуг та їх споживання тісно пов'язані та збігаються за часом. Саме тому об'єктом аналізу є сфера обслуговування. Для бюджетних установ вона характеризується контингентом обслуговування — сукупністю людей, які створюють однорідну в певному відношенні групу. Це може бути колектив працівників установи, учні школи, студенти ВНЗ. Слід враховувати і граничну норму обслуговування. Для ВНЗ вона встановлюється у вигляді контингенту прийому з метою забезпечення замовлень на підготовку бакалаврів і магістрів для галузей народного господарства, для поліклінік, лікарень чи бібліотек — це чисельність (контингент) населення, що обслуговується, для установ науки — масштаби поширення договірних зв'язків на виробництво та впровадження наукових розробок.

У процесі реалізації вибраної стратегії господарська діяльність бюджетної установи проявляється в різних економічних явищах і подіях (наприклад, проведення уроків у школі, відвідування лікарнями хворого вдома). Їх характер і кількість визначають обсяг і якість роботи установ, дають можливість обґрунтувати необхідність витрат, повноту виконання завдань щодо задоволення потреб суспільства в певних послугах.

Економічні явища та господарські процеси формуються під впливом різноманітних об'єктивних факторів. Постійно впливаючи на результати діяльності установ, вони віддзеркалюють об'єктивні закономірності, зв'язки та взаємозалежності. Так, придбання установою необхідного устаткування (приладів) спричиняє складні економічні наслідки: зростання витрат установи, поліпшення якості обслуговування, підвищення інтенсивності праці. Тому в процесі аналізу виявляють фактори впливу, визначають вплив кожного з них і залежно від характеру факторів оцінюють результати діяльності бюджетної установи. Отже, фактори впливу також є важливою складовою предмета економічного аналізу.

Об'єктивні фактори, що впливають на результати діяльності установи, віддзеркалюють дію об'єктивних економічних законів розвитку суспільного виробництва. Аналіз факторів цієї групи спричинений необхідністю врахування вимог економічних законів у практиці господарювання.

Водночас під час проведення аналізу увага приділяється суб'єктивним факторам, оскільки їх вплив тісно пов'язаний з конкретною діяльністю працівників установ і повністю залежить від них. Тому вивчення цих факторів дає змогу оцінити рівень керування колективом установи, організацію його роботи, компетентність, активність і самовіддачу виконавців, від яких значною мірою залежать кінцеві результати роботи установи.

Необхідним складовим елементом господарської діяльності установи виступають ресурси: трудові, матеріальні та фінансові. Їх наявність та ефективне використання — основна передумова збільшення обсягу та підвищення якості послуг, що можуть бути надані окремим групам населення або суспільству в цілому. Ресурси містять у собі й резерви подальшого зростання установи. Оцінювання ефективності використання матеріальних цінностей, робочого часу, фінансових ресурсів, виявлення можливості подальшого підвищення ефективності діяльності бюджетної установи здійснюється на основі зіставлення фактичних витрат із встановленими нормативами.

За змішаної економіки розширюється система показників аналізу функціональної діяльності бюджетних установ. Необхідним стає оцінювання кінцевих та поточних наслідків роботи. Кінцеві наслідки вимірюються рівнем досягнення поставленої мети, поточні — кількістю та характером здійснених заходів. Крім того, виникла потреба в оцінюванні у вартісному виразі обсягу послуг і розширенні форм їх надання.

Тема 5. Аналіз забезпеченості бюджетних установ трудовими ресурсами та ефективність їх використання

План

5.1. Аналіз забезпеченості бюджетної установи трудовими ресурсами.

5.2. Аналіз руху трудових ресурсів та ефективність їх використання, аналіз використання робочого часу, аналіз оплати праці.

5.3. Критерії оцінки трудових ресурсів бюджетної установи.

5.4. Загальний і факторний аналіз ефективності використання трудових ресурсів, формування фонду оплати праці.

5.1. Аналіз забезпечення трудових ресурсів бюджетної установи слід проводити з використанням таких видів аналізу, як:

– структурно-динамічний (методи горизонтального та вертикального зіставного аналізів);

- параметричний (розрахунок коефіцієнтів і інших відносних показників);
- факторний (з використанням прийомів елімінування); – евристичний (метод опитування, анкетування, синектики тощо).

Зважаючи на специфіку діяльності бюджетних установ, зокрема те, що вони надають

нематеріальні послуги, доцільно проводити аналіз і оцінювати роботу як усіх працівників установи

загалом, так і за окремими групами, а саме:

- основні працівники (працівники, що надають безпосередньо послугу – лікар, вчитель, бібліотекар, поліцейський тощо);
- обслуговуючий персонал (медсестра, програміст, помічник судді тощо);
- допоміжний персонал (прибиральник, комірник, кухар тощо);
- адміністрація (головний лікар, директор тощо).

ВУ межах виділених груп залежно від виду діяльності установи доцільно виокремлювати підгрупи і проводити аналіз за підгрупами.

Забезпеченість установи трудовими ресурсами визначається зіставленням фактичного заповнення штатних посад із нормативними значеннями.

Відповідно до Постанови КМУ «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» штатний розпис установ затверджується у порядку, визначеному відповідним міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади. Формування штатного розпису у кожній установі здійснюється відповідно до встановлених галузевим міністерством нормативів. Так у середніх загальноосвітніх школах формування штатів здійснюється на основі Наказу МОНУ «Про затвердження Типових штатних нормативів закладів загальної середньої освіти», у закладах профтехосвіти – «Про затвердження Типових штатних нормативів професійно-технічних навчальних закладів»

5.2. Трудовий потенціал (запас праці) – це кількість і якість праці, на яку може розраховувати підприємство. Його можна виміряти максимальним фондом робочого часу наявних трудових ресурсів при оптимальних (в даних умовах) інтенсивності та якості праці. Трудовий потенціал характеризує чисельність працівників підприємства в цілому й у розрізі окремих категорій, професій, та кількість людино-днів (людино-годин), яку вони могли б відпрацювати за максимальної зайнятості упродовж року чи іншого періоду.

Забезпечення підприємства трудовими ресурсами визначають порівнянням фактичної наявності працівників з їх плановою потребою. Аналіз проводиться в розрізі підрозділів підприємства, за окремими категоріями працівників, професіями, а в сільському господарстві – й для окремих періодів.

Окрім кількісних параметрів трудових ресурсів аналізують їх якісний склад. Його характеризує: статеві-вікова структура працівників; рівень освіти (виділяють працівників з неповною середньою, середньою, середньою спеціальною, вищою освітою); кваліфікація; майстерність. Як допоміжний показник може враховуватись стаж роботи за спеціальністю.

На величину трудового потенціалу і якісний склад трудових ресурсів впливає рух трудових ресурсів – прийом на роботу працівників та їх звільнення. Аналізуючи цей рух, використовують показники:

Коефіцієнт прийняття = кількість прийнятих працівників / середня (середньоспискова) чисельність

Коефіцієнт вибуття = звільнені працівники / середня (середньоспискова) чисельність

В аналізі використовують показник: коефіцієнт плинності кадрів (Кпл)

$$\text{Кпл} = \frac{\text{кількість звільнених за власним бажанням і за порушення трудової дисципліни}}{\text{середня (середньоспискова) чисельність працівників}}$$

Протилежний до нього за змістом показник – коефіцієнт постійності складу персоналу (Кпс) = чисельність працівників, що пропрацювали увесь рік / середня (середньоспискова) чисельність працівників

Чисельність працівників, коефіцієнти надходження, вибуття і плинності трудових ресурсів аналізують у динаміці в цілому по підприємству та по окремих категоріях працівників, по підрозділах. Визначають, як рух трудових ресурсів впливає на якісні характеристики трудового потенціалу.

Проведений аналіз повинен дати змогу не тільки оцінити забезпеченість підприємства трудовими ресурсами, а й відшукати можливості їх більш раціонального використання, встановити резерви покриття дефіциту трудових ресурсів у напружені періоди та використання їх лишків.

11. Аналіз інтенсивності праці та використання фонду робочого часу.

Рівень використання трудових ресурсів можна оцінити низкою показників, що характеризують інтенсивність праці та використання фонду робочого часу.

Інтенсивність праці відображають показники: середня кількість днів, відпрацьованих одним працівником за звітний період (місяць, квартал, рік); середня кількість людино-годин, відпрацьованих одним працівником за звітний період; середня тривалість робочого дня (зміни).

Ці показники аналізують у динаміці, визначають причини їх зменшення – через відсутність роботи, аварії, страйки тощо.

Названі показники є кількісними, і їх доповнює відносний – коефіцієнт використання робочого часу.

Фонд робочого часу (ФРЧ) залежить від чисельності працівників (ЧП), кількості відпрацьованих днів одним працівником у середньому за рік (Д) і середньої тривалості робочого дня, годин (Г) $\text{ФРЧ} = \text{ЧП} \cdot \text{Д} \cdot \text{Г}$

Коефіцієнт використання фонду робочого часу, або коефіцієнт трудової участі обчислюють відношенням фактично відпрацьованих всіма працівниками людино-годин до календарного фонду, визначеного на основі передбачених міністерством нормативів. Зазначений коефіцієнт розраховують в цілому по підприємству, по окремих підрозділах, категоріях працівників. Аналізують причини його зміни.

Показник втрат робочого часу залежить від: прогулів; масових невиходів на роботу (страйків); невиходів з дозволу чи ініціативи адміністрації (зокрема, у зв'язку з відсутністю роботи); кількість днів тимчасової непрацездатності; відпустки у зв'язку з навчанням, виконанням громадських обов'язків. На нього впливає й відхилення від запланованого показника кількості днів чергової відпустки.

Окрім втрат, аналізують непродуктивні витрати робочого часу, які складаються з часу простою протягом робочої зміни (зафіксованого в обліку), інших втрат робочого часу у зв'язку з відхиленням від технологічного процесу. При визначенні даного показника враховують і час надурочної роботи.

Аналізують трудову участь працюючих та їх не завантаження протягом року по місяцях. Розраховують коефіцієнт сезонних коливань затрат праці як відношення середнього абсолютного відхилення у затратах праці по місяцях до середня місячних затрат праці в календарному році.

Аналіз умов праці передбачає дослідження санітарно-гігієнічних, психофізіологічних та естетичних факторів, що діють на робочих місцях.

5.3. Паралельно з проведенням кількісного аналізу забезпеченості установи трудовими ресурсами необхідно оцінити і проаналізувати їх якісний склад. Оцінка якісного складу найбільше стосується основних працівників, які безпосередньо надають послуги суспільству. У межах проведення цього аналізу розраховують показники, які характеризують освітній та професійно-кваліфікаційний рівень працівників.

Якісні характеристики визначають за такими показниками:

- частка осіб з вищою освітою;
- частка працівників із науковими ступенями (окремо кандидатів наук і окремо докторів наук);
- частка осіб, що проходили навчання (стажування, практику) у закордонних установах;
- структура працівників за категоріями, званнями, рангами (залежно від галузевого спрямування установи);
- структура працівників за стажем роботи в установі чи у галузі;
- вікова структура працівників.

Аналіз руху трудових ресурсів бюджетної установи є інформативним для оцінки плинності

кадрів і встановлення причин зміни контингенту. Цей напрям аналізу здійснюється за такими

традиційними показниками, як:

- коефіцієнт обороту з приймання на роботу;
- коефіцієнт обороту із вибуття;
- коефіцієнт плинності кадрів (або він ще має назву коефіцієнти надмірного обороту);
- коефіцієнт постійності кадрів (коефіцієнт стабільності);
- коефіцієнт загального обороту.

Останні два показники є узагальнювальними. Вони свідчать про рівень стабільності чи нестабільності трудових ресурсів установи. Якщо зростає показник загального обороту, необхідно з'ясувати причини такої тенденції. Якщо це стало наслідком зростання коефіцієнта обороту із вибуття, необхідно з'ясувати причини цього явища. Низький показник постійності (стабільності) може бути причиною неефективної роботи працівників, невідповідних умов праці, неефективності роботи менеджменту установи тощо.

Наступна група показників характеризує умови праці в установі. Умови праці працівників доцільно оцінювати за такими показниками:

– забезпеченість працівників сучасними технічними засобами (персональними комп'ютерами, планшетами, індивід. медичними інструментами тощо). Кількість засобів у розрахунку на особу чи групу осіб залежно від установи.

– проведення навчання (тренінгів) для працівників – кількість заходів на рік.

Якість надаваних бюджетною установою послуг залежить від якісних характеристик (нижче згадуваних) працівників, які надають ці послуги. Висококваліфіковані працівники як основного складу, так і обслуговуючого (медсестри у лікарнях, програмісти у бюджетних

закладах, що виконують обслуговуючі функції тощо) залишається працювати у бюджетній установі за відповідного рівня оплати.

5.4. Аналіз фонду оплати праці сприяє забезпеченню оперативного контролю над понесеною кількістю робочого часу й отриманою якістю праці.

Аналіз фонду оплати праці передбачає здійснення таких етапів:

- визначення розмірів і динаміки середньої заробітної плати окремих категорій та професій працівників;
- виявлення відхилень у чисельності працівників і в середній заробітній платі на витрату фонду заробітної плати;
- вивчення ефективності застосовуваних систем преміювання;
- дослідження темпів росту заробітної плати, їх співвідношення з темпами продуктивності праці;
- забезпечення випереджаючого зростання продуктивності праці порівняно з підвищенням його оплати;
- виявлення та мобілізація резервів підвищення ефективності використання фонду заробітної плати.

Фонд оплати праці включає такі складники:

- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- інші заохочення і компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці. Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлену норму, за трудові успіхи та винахідництво й за особливі умови праці.

Аналіз ефективності системи оплати праці підприємства розпочинається з визначення динаміки і структури фонду оплати праці. Джерелами інформації для аналізу є статистична звітність із праці (форма № 1-ПВ «Звіт із праці» до форми № 3-ПВ «Звіт про використання робочого часу»), дані табельного обліку і відділу кадрів.

Тема 6. Аналіз виробничих показників бюджетних установ

План

6.1. Основні поняття і завдання аналізу функціональної діяльності бюджетних установ

6.2. Показники, що характеризують функціональну діяльність бюджетної установи.

6.3. Аналіз ринку послуг соціально-культурного комплексу та наукових установ

6.4. Аналіз показників функціональної діяльності закладів охорони здоров'я.

6.5. Аналіз показників функціональної діяльності закладів вищої освіти і наукових установ.

6.6. Аналіз діяльності інших закладів соціальної інфраструктури.

6.1. Бюджетний устрій визначає організацію бюджетної системи країни, взаємовідносини між її окремими ланками, правові основи функціонування бюджетів, що входять до бюджетної системи, склад і структуру бюджетів, процедурні сторони формування та використання бюджетних коштів та ін.

Основи бюджетного устрою визначаються формою державного устрою країни, чинними основними законодавчими актами, а також роллю бюджету у суспільному відтворенні та соціальних процесах.

Бюджетний устрій, як правило, будується відповідно до адміністративно-територіального устрою країни.

Бюджетна система України як унітарної держави складається з двох ланок – державного та місцевих бюджетів.

Загалом, у сучасному світі поширені дворівнева (унітарна) та трирівнева (федеральна) бюджетні системи. Завданням бюджетних систем є максимізація наближення джерела фінансування державних послуг до одержувачів цих послуг (у ЄС це положення імплементоване у ключовий принцип європейської демократії – принцип субсидіарності). У таких бюджетних моделях розрізняють централізовану та децентралізовану бюджетні системи.

Децентралізована бюджетна система, яку декларує сучасне бюджетне законодавство України, відрізняється тим, що держава забезпечує місцевим бюджетам достатню фінансову базу для виконання як делегованих нею, так і своїх власних повноважень. Тобто, доходи бюджету, які регулюються державою, використовуються місцевими бюджетами значно меншою мірою, ніж доходи, закріплені за такими бюджетами.

Отже, бюджетний устрій визначає, яким чином побудована бюджетна система. Тобто бюджетний устрій – це організація та принципи побудови бюджетної системи, її структура, взаємозв'язки між окремими її ланками, організація вертикальної структури бюджету держави за рівнями влади.

Бюджетна система відображає складові частини бюджету, тобто це сукупність усіх бюджетів, які формуються в цій країні відповідно до її бюджетного устрою.

Основи бюджетного устрою досить стабільні та мають в цілому однакові чинники в різних країнах. Бюджетні же системи різних країн можуть доволі суттєво відрізнятися, хоча і мають доволі близьке за своєю суттю підґрунтя.

6.2. Сфера застосування методичних прийомів фінансового аналізу в системі контролю розподілу й використання бюджетних коштів зумовлюється змістом контрольного процесу, який формується відповідно до мети і завдань управління.

Розподілення видів фінансового контролю залежно від функцій управління, які він забезпечує інформацією, дозволяє виділити попередній, оперативний і заключний контроль розподілу й використання бюджетних коштів.

Попередній контроль проводиться безпосередньо напередодні господарської операції і пов'язаний з оцінкою можливих наслідків її здійснення. Відповідно до завдань попереднього контролю методика попереднього фінансового аналізу на цьому етапі спрямовується на визначення й оцінку очікуваних відхилень обраних параметрів об'єкта контролю внаслідок здійснення конкретної операції. На основі результатів попереднього аналізу здійснюється контроль і приймаються рішення щодо доцільності та правомірності окремих фінансово-господарських операцій.

Оперативний (поточний) контроль розподілу й використання бюджетних ресурсів належить до підсистеми оперативного управління і здійснюється в процесі виконання фінансово-господарських операцій. Спрямований на виявлення й оцінку недоліків, спричинених негативним впливом різноманітних об'єктивних та суб'єктивних чинників.

Заключний (ретроспективний) фінансовий контроль бюджетних ресурсів здійснюється після завершення фінансово-господарських операцій. На етапі заключного контролю застосовуються методичні прийоми ретроспективного фінансового аналізу, що дозволяє виявити не тільки негативні відхилення фактичних даних від стандартів контролю, але й причини таких відхилень та кількісно оцінити вплив чинників, що сприяли відхиленням.

Мета аналізу розподілу й використання бюджетних ресурсів – об'єктивна оцінка забезпеченості бюджетної установи трудовими та матеріальними ресурсами, визначення досягнутих результатів, виявлення резервів зростання обсягу і якості послуг, а також розробка організаційно-економічних заходів щодо підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів. До основних завдань, послідовна реалізація яких сприяє досягненню мети, належать: визначення потреб суспільства в послугах бюджетної установи; оцінка дотримання нормативів забезпеченості населення відповідними видами послуг; аналіз динаміки

обсягу діяльності в цілому та за видами послуг; оцінка якості наданих послуг; оцінка забезпеченості установи бюджетними ресурсами; аналіз руху й використання трудових і матеріальних ресурсів.

Аналіз розподілу й використання бюджетних ресурсів в умовах застосування сучасних інформаційних технологій ґрунтується на визначенні основних елементів процесу дослідження обсягу і якості наданих послуг з метою формування взаємопов'язаних етапів виконання відповідних аналітичних процедур і розробки логічно обґрунтованих алгоритмів розрахунку аналітичних показників, на основі яких узагальнюються й оцінюються результати діяльності та приймаються управлінські рішення щодо подальшого розвитку бюджетної установи.

Розглядаючи сутність аналізу розподілу й використання бюджетних ресурсів в умовах функціонування електронної системи обробки економічної інформації, можна визначити його взаємозв'язок з функціями управління.

6.3. Напрями реформування державного управління у сфері культури в умовах реалізації адміністративної реформи в Україні - це, передусім, децентралізація управління, що передбачає чітке розмежування управлінських функцій між центральними, регіональними і місцевими органами державної влади і управління за умови надання більших можливостей щодо формування і здійснення політики у сфері культури всім суб'єктам культурно-мистецького життя на регіональному і місцевому рівнях і визнання цих рівнів головними, такими, на яких регулюється культурне життя. Розуміння соціальної роботи як допомоги поширене і серед зарубіжних дослідників. Так, австрійська академія соціальної роботи пропонує розглядати соціальну роботу як специфічну форму допомоги з боку суспільства у вирішенні соціальних потреб і конфліктів, викликаних індивідуальними або соціальними причинами, розв'язати які люди самі не в змозі.

Найбільш широко серед дослідників соціальної роботи представлене розуміння її сутності у визначенні, яке пропонує Національна асоціація соціальних працівників США. Соціальна робота, за їх розумінням, — це професійна діяльність з надання допомоги індивідам, групам і спільнотам, посилення чи відродження їх здатності до соціального функціонування та створення сприятливих соціальних умов для досягнення цих цілей.

Наголошується на тому, що децентралізація державного управління у сфері культури має здійснюватися на основі послідовної

демократизації всієї системи управління. У зв'язку з цим видається доцільним систему державного управління у сфері культури замінити на громадсько-державне управління, в якому головну роль відіграватиме громадськість: громадські, недержавні організації - творчі спілки, фонди, асоціації діячів мистецтв, національно-культурних центрів тощо. В такій моделі управління громадським структурам належатиме пріоритет у розробці державної політики і прийнятті управлінських рішень, а органи державної влади і управління залишатимуться виконавцями рішень, прийнятих демократичним шляхом. Відзначається, що суттєвою перевагою громадсько-державного управління у сфері культури є залучення до управлінської діяльності максимальної кількості громадян, підвищення зацікавленості суспільства в проблемах розвитку культурної сфери, сприяння реалізації конституційного права особистості на участь у державному управлінні, що значно прискорює його демократизацію

6.4. Оцінка ефективності державних програм соціального розвитку можлива із залученням подібних показників: рівень задоволення потреб і запитів населення в певних послугах, що фіксується, зокрема, опитуваннями населення й аналізом скарг і пропозицій громадян; динаміка зростання бюджетних асигнувань тощо.

Відомо, що передумовою обґрунтування управлінських рішень є достовірна, об'єктивна, диференційована інформація про здоров'я населення.

Тому одним із важливих заходів покращання соціальної ефективності функціонування системи охорони здоров'я є проведення моніторингу та рейтингової оцінки стану здоров'я і діяльності закладів охорони здоров'я.

Міністерство охорони здоров'я постійно здійснює моніторинг здоров'я населення та діяльності закладів охорони здоров'я з визначенням рейтингових місць окремих адміністративних територій країни.

Оцінка за показниками соціальної ефективності діяльності системи охорони здоров'я може визначатися на основі опитування громадськості – громадського моніторингу: $\text{ЗдП} = \text{Кз} / \text{К} \cdot 100$, де ЗдП – ступінь задоволеності пацієнтів державних і комунальних установ наданою медичною допомогою, %;

Кз – кількість респондентів, задоволених отриманою медичною допомогою (за визначений період, осіб); К – загальна кількість респондентів, які отримали медичну допомогу протягом певного періоду. Цей показник можна визначати для регіону, а також для конкретного медичного закладу.

Окрім вищезазначеного, як елементи оцінки соціальної ефективності можуть використовуватися показники наявності “гарячих” телефонних ліній для зв'язку з громадськістю стосовно проблем охорони здоров'я і

медичної допомоги населенню регіону (кількість відповідних ліній – в місті, районі або наявність у конкретному закладі – територіальному медичному комплексі або центральній районній лікарні); показник наявності інтернет-порталу; показник частоти проведення різноманітних опитувань населення та пацієнтів закладів охорони здоров'я та ін. Ці показники свідчать про ефективність діяльності органів управління охорони здоров'я.

Вищевикладені показники свідчать про зростання або відсутність соціальної ефективності охорони здоров'я в конкретно взятому регіоні та в країні в цілому, тому що дозволяють здійснювати зворотний зв'язок із громадськістю стосовно питань охорони здоров'я та медичного забезпечення населення.

Оцінюючи ефективність функціонування системи охорони здоров'я, важливо зважати на динаміку темпів змін показників ефективності діяльності. Темпи змін показників визначається за формулою: $T = \frac{По}{Пп} \cdot 100$, де T – темпи змін показника, %; $По$ – показник звітного періоду; $Пп$ – показник попереднього періоду.

6.5. Очевидно, ефект наукових досліджень може мати різну природу: економічний ефект (зростання національного доходу, зменшення грошових витрат на виробництво продукції, витрат на наукові дослідження тощо); соціально-економічний ефект (підвищення продуктивності праці, поліпшення санітарно-гігієнічних, психологічних, організаційних умов праці, захист природи).

Особливу сторону наукового дослідження характеризує результат, змістовність якого перевіряється новизною, що є основним критерієм ефективності наукового дослідження. Економічна ефективність характеризується вираженими у вартісних вимірах показниками економії живої праці в суспільному виробництві, сфері послуг, які отримано від використання результатів науково-дослідницької діяльності та порівняння їх з витратами на проведення дослідження.

В Україні обговорюється запропонований Міністерством освіти і науки новий підхід до оцінки діяльності наукових організацій [3, 4, 11] з використанням все тих же параметрів ефективності науки (структура наукової організації, наукові результати, фінансові результати, кадрова структура).

Варто зазначити, що наукометричні показники в цілому можна згрупувати за такими напрямками. Перший напрям – ресурси організації, які містять у собі наявні кадрові ресурси, матеріально-технічні та фінансову базу. Другий напрям – наукова результативність організації, оцінювана за бібліометричними показниками, наявністю патентів,

залученням в наукове співтовариство, розробленням конструкторської та технологічної документації.

6.6. Нездатність нормативів відрахувань у місцеві бюджети різного рівня від державного та вищестоящих бюджетів, недоліки у розмежуванні доходів і витрат між ланками бюджетної системи, незадовільна практика передачі витратних повноважень із державного на місцевий рівень без відповідного фінансового забезпечення, неврегульованість системи міжбюджетних відносин розглядались українськими економістами неодноразово. Проте ситуація із забезпеченням фінансовими ресурсами соціальної інфраструктури залишається складною, що призводить до зниження якості муніципальних послуг. Механізми, що використовуються у світовій практиці для реалізації регіональної політики, досить різноманітні. Для становлення місцевого самоврядування Україна обрала шлях перерозподілу додаткових джерел доходів на місцевий рівень.

Одночасно у зв'язку із забезпеченням життєдіяльності населення на самоврядних територіях визначені повноваження місцевих органів. На базовий муніципальний рівень передані досить ресурсоємні повноваження: місцевого економічного розвитку, розвитку місцевої інфраструктури, зокрема доріг, мереж водо-, тепло-, газо-, електропостачання, об'єктів соціального та культурного призначення, благоустрою територій, управління закладами освіти, надання швидкої медичної допомоги, первинної охорони здоров'я, розвитку культури, організації пасажирських перевезень та ряд інших питань місцевого значення. На районний рівень – виховання в школах-інтернатах, медичного обслуговування на вторинному рівні.

На обласний рівень – питання регіонального розвитку, професійнотехнічної освіти, високоспеціалізованої допомоги. У дослідженні методологічний підхід до реформування місцевого самоврядування та територіальної організації соціальної інфраструктури, який пов'язаний із розмежуванням повноважень у системі органів місцевого самоврядування та органів виконавчої влади на різних рівнях адміністративнотериторіального устрою, базується на п'яти провідних принципах: субсидіарності, доступності соціальних послуг, повсюдності й фінансової спроможності місцевого самоврядування, партнерства між державою і місцевим самоврядуванням. Зазначені принципи визначають нові якості й фактори економічного зростання, виконання територіальною громадою соціально-економічних функцій у конкуренції за інвестиції, інновації та трудовий потенціал.

Аналіз становлення суб'єктності територіальної громади передбачає розгляд її як суб'єкта розвитку. В теоретичних регіональних дослідженнях територіальна громада розглядається виключено як суб'єкт місцевого

самоврядування. Під цим розуміється, що місцеве самоврядування являє собою специфічне соціальне явище, самостійну форму народовладдя, яке відрізняється від держави, державної влади за рядом ознак.

По-перше, якщо державна влада характеризується суверенітетом (верховенством, самостійністю, незалежністю), то місцеве самоврядування – це влада підзаконна, яка діє в межах та в порядку, визначених законом.

По-друге, компетенції місцевого самоврядування у порівнянні з державною владою суттєво обмежені.

По-третє, місцеве самоврядування як публічна влада територіального колективу носить локальнопросторовий характер. Усі окреслені риси підкреслюють, що особливий характер місцевого самоврядування не означає його повної автономності в державі по відношенню до державної влади.

Тема 7. Аналіз виконання кошторисів бюджетних установ

План

- 7.1. Завдання аналізу доходів бюджетних установ.
- 7.2. Джерела інформації про доходи бюджетних установ.
- 7.3. Аналіз затверджених кошторисом доходів загального і спеціального фонду.
- 7.4. Завдання аналізу видатків бюджетних установ.
- 7.5. Аналіз складу та структури видатків установи.
- 7.6. Аналіз виконання кошторису видатків.
- 7.7. Аналіз затверджених кошторисом видатків загального і спеціального фонду. Аналіз асигнувань видатків загального і спеціального фонду.
- 7.8. Аналіз співвідношення касових і фактичних видатків.

7.1 Витрати бюджетної установи формуються за рахунок асигнувань загального і спеціального фонду.

Загальний фонд кошторису доходів і видатків бюджетної установи та організації – кошти, що надходять із загального фонду бюджету за рахунок якого утримується дана установа чи організація.

Спеціальний фонд кошторису доходів і видатків бюджетної установи та організації – кошти, що надходять на конкретну мету відповідно до статті 6 Закону України “Про державний бюджет України на 2003 рік” та витрачають на відповідні видатки за рахунок цих надходжень.

Спеціальний фонд складається з власних надходжень (спеціальні кошти, кошти на виконання окремих доручень, інші власні надходження), субвенцій, одержаних з бюджету іншого рівня та інших доходів спеціального фонду.

Спеціальні кошти – доходи бюджетних установ та організацій, які вони отримують від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції чи іншої діяльності, що здійснюється на підставі відповідних нормативно-правових актів, і використовуються за цільовим призначенням згідно кошторису доходів і видатків.

Кошти на виконання окремих доручень (суми за дорученнями) – кошти, які бюджетні установи та організації отримують від підприємств, установ, організацій, фізичних осіб та благодійних фондів для виконання окремих доручень.

Депозитні суми – кошти, що не належать бюджетній установі, надходять у тимчасове розпорядження і з настанням відповідних умов перераховуються за призначенням.

Інші власні надходження - власні надходження, які не входять до складу спеціальних коштів та коштів, отриманих на виконання певних доручень. До них належать наступні кошти (в т.ч., що спрямовуються на відновлення касових видатків):

- плата за утримання дітей в дошкільних закладах;
- плата а навчання в державних школах естетичного виховання дітей;
- кошти, з яких утворено фонд загального обов'язкового навчання (фонд “всеобучу”) в загальноосвітніх школах для надання матеріальної допомоги учням, які її потребують;
- кошти, які надходять на харчування дітей в інтернатах, при школах та в групах продовженого дня;
- плата студентів за користування гуртожитком при вищих і середніх спеціальних навчальних закладах;
- кошти, які залишаються навчальним закладам професійно-технічної освіти сум, що надходять за роботи, виконані учнями;
- кошти працівників за харчування, отримане за місцем роботи;
- кошти за розрахунками за формений одяг, який видають працівникам деяких міністерств (інших центральних органів виконавчої влади) і підвідомчих їм бюджетних установ.

7.2. У процесі виконання бюджету час фінансування видатків не збігається із зарахуванням доходів. Касове виконання бюджету потрібно формувати таким чином, щоб доходи випереджали у часі видатки, тобто поточні надходження перевищували поточні видатки. Це перевищення утворює грошові кошти бюджету.

Стабільність фінансового стану держави насамперед визначається наявністю певного залишку коштів на рахунках бюджету, оскільки це забезпечує безперебійність фінансування передбачених видатків. І навпаки, відсутність такого залишку створює труднощі фінансового забезпечення потреб економічного та соціального розвитку.

Обсяги залишків коштів на рахунках бюджету, з одного боку, повинні забезпечувати стабільний фінансовий стан, а з іншого - не бути надмірно завищеними, оскільки це означає вилучення коштів із обороту, необхідність залучення додаткових доходів. У державному і місцевому бюджетах залишок коштів на рахунках обмежується оборотною касовою готівкою, що встановлюється щороку під час затвердження бюджету. Оптимальних розмірів залишку коштів на рахунках бюджету досягають визначенням відповідних термінів мобілізації доходів і фінансуван

Джерелом формування коштів у бюджеті кожної країни є надходження доходів, а спрямування їх використання - фінансування видатків. У розрізі окремих видів бюджетів процес формування й використання коштів охоплює і взаємовідносини між самими бюджетами. Тому загалом джерелами утворення коштів того чи іншого конкретного бюджету є: власні доходи цього бюджету; кошти, одержані від інших бюджетів під час взаємних розрахунків; позики, одержані для покриття тимчасового касового розриву; частина доходів у вигляді відсоткових відрахувань від загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів; дотації, субсидії і субвенції, які передають бюджети вищого рівня нижчим. Відповідно кошти бюджету спрямовуються на: фінансування видатків, передбачених цим бюджетом, шляхом перерахування та видачі коштів головним розпорядникам коштів; погашення заборгованості перед іншими бюджетами за взаємними розрахунками; погашення позичок; надання трансферів.

7.3. Доходи спеціального фонду бюджетної установи складаються з власних надходжень бюджетної установи і доходів за іншими надходженнями спецфонду.

Так, специфіка діяльності бюджетних установ (медицина, культура, освіта та ін.) та потреба населення в необхідності збільшення кількості та якості їхніх послуг зумовили таку діяльність цих установ як надання платних послуг, ведення господарської діяльності в межах визначених законодавством та при цьому вони отримують доходи (крім бюджетного фінансування). Такі надходження називають власними надходженнями. До них відносять кошти, одержані від надання платних послуг, реалізації продукції виготовленої в навчальних майстернях, надання в оренду приміщень та обладнання, виконання

науково-дослідних робіт, а також кошти, отримані як гуманітарна допомога, суми, отримані від підприємств для виконання окремих доручень та ін.

Значення аналізу надходжень та використання коштів за загальним і спеціальним фондами визначається тим, що за його допомогою здійснюється контроль за правильністю їхнього утворення, а також визначаються резерви із зміцнення матеріально-технічної бази установи і додаткових фінансових ресурсів. Аналіз виконання кошторису за загальним фондом передбачає такі складові: аналіз касових і фактичних видатків загального фонду за функціональною та економічною класифікацією видатків, параметричний аналіз виконання кошторису бюджетної установи та прогнозний аналіз виконання кошторису.

В ході проведення аналізу виконання кошторису за загальним фондом використовується один з головних прийомів аналізу – порівняння. Порівняння як спосіб дослідження здійснюється через зіставлення одного показника з іншим для визначення спільних рис або розбіжностей між ними, наприклад, порівняння фактичних показників із показниками попередніх періодів та з плановими показниками. Так от, важливим етапом аналізу виконання кошторису є вивчення співвідношення між касовими і фактичними показниками. Воно може характеризуватись рівністю між ними, перевищенням касових видатків над фактичними або ж навпаки – фактичних видатків над касовими.

Вивчення існуючого між ними об'єктивного взаємозв'язку та залежності дозволяє з'ясувати певні господарські й фінансові обставини, що виникли у процесі виконання кошторису бюджетної установи.

Під час проведення аналізу виконання кошторису установ за КФК і КЕКВ досліджується їх динаміка, склад та структура. Здійснюється порівняння видатків за наступними напрямками: фактичні видатки з видатками, які затверджені кошторисом; касові видатки з видатками, які затверджені кошторисом; касові видатки із фактичними видатками. Том предметом такого аналізу є фінансові ресурси установ, їх формування та використання. Але щодо порівняння видатків, то необхідно зауважити, що касові видатки бюджетних установ, які фінансуються через органи управління Державної казначейської служби, обліковуються два рази: один раз в органах казначейської служби (при списанні коштів з реєстраційного рахунка установи) і другий раз — в самій установі (при отриманні виписки органу казначейства з реєстраційного рахунка).

7.4. Аналіз проводиться згідно даних звітів про виконання кошторису бюджетної установи.

Виявляють структуру загальної суми доходів бюджетної установи. Розраховують абсолютне відхилення, темпи росту і приросту загального і

спеціального фондів бюджетної установи на протязі досліджуваного періоду; оцінюють структурний розподіл фінансування затвердженого кошторисом за кодами економічної класифікації видатків та зміни, що відбулись. Особлива увага приділяється складу коштів спеціального фонду. Спеціальний фонд може складатись із сум за дорученням, субвенцій, одержаних з інших бюджетів, інших власних надходжень, депозитних сум. Визначають особливості формування статей видатків за даними коштами. Позитивно оцінюють збільшення фінансування бюджетної установи.

Видатки на товари і послуги, у тому числі:

- оплата праці працівників бюджетних установ (заробітна плата, грошове утримання військовослужбовців, виплати по тимчасовій непрацездатності);

- нарахування на заробітну плату;

- придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки (предмети, матеріали, обладнання та інвентар; медикаменти; продукти харчування; оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів; оренда та експлуатаційні послуги; поточний ремонт обладнання; технічне обслуговування; послуги зв'язку тощо);

- видатки на відрядження;

- матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та заходи спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення;

- оплата комунальних послуг та енергоносіїв (оплата водопостачання і водовідведення; електроенергії; природного газу; інших комунальних послуг та енергоносіїв);

- дослідження і розробки, державні програми.

2. Виплата процентів (доходу) за зобов'язаннями.

3. Субсидії і поточні трансферти:

- субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям);

- поточні трансферти органам державного управління інших рівнів;

- поточні трансферти населенню (виплата пенсій і допомоги; стипендії; інші поточні трансферти);

- поточні трансферти за кордон.

II. Капітальні видатки:

4. Придбання основного капіталу:

- придбання обладнання і предметів довгострокового користування;

- капітальне будівництво (придбання) (у тому числі будівництво (придбання) житла; адміністративних об'єктів; інше будівництво);

- капітальний ремонт, реконструкція та реставрація (капітальний ремонт та реконструкція житлового фонду; адміністративних об'єктів; інших об'єктів; реставрація пам'яток культури, історії та архітектури).

5. Створення державних запасів і резервів.

6. Придбання землі і нематеріальних активів.

7. Капітальні трансферти (підприємствам, установам, організаціям; органам державного управління інших рівнів; капітальні трансферти населенню; за кордон; до бюджету розвитку).

III. Нерозподілені видатки.

IV. Кредитування з вирахуванням погашення.

7.5. Видатки бюджетних установ, які здійснюються в процесі надання нематеріальних послуг, за економічним змістом відрізняються від витрат госпрозрахункових підприємств та організацій. Видатки — один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів.

Видатки, здійснювані за рахунок загального фонду бюджету, називаються видатками загального фонду, а здійснювані за рахунок спеціального фонду — видатками спеціального фонду. Обидва види видатків суворо плануються в кошторисі. Видатки на утримання бюджетних установ є одним з основних напрямів видатків бюджету.

Зауважимо, що видатки бюджету на утримання бюджетних установ не завжди збігаються з видатками самих установ, оскільки розмір грошових коштів, перерахованих постачальникам матеріалів, характеризує суму видатків бюджету, але для установи — це зміна складу активів (грошові кошти на рахунках — матеріали на складі) без реальних видатків коштів. Виходячи з двоїстості характеру видатків бюджетних установ їх поділяють на касові та фактичні.

Касовими видатками вважаються всі виплати, здійснені з поточних або реєстраційних рахунків готівкою та шляхом безготівкових перерахувань. Повернення грошових коштів на рахунки відновлює, тобто зменшує, касові видатки. Фактичні видатки — це дійсні, кінцеві видатки установи, оформлені відповідними документами, разом із видатками за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою і стипендіями.

Ці видатки відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом. Вони є показником кінцевого виконання кошторису установи, а тому в разі виконання планового обсягу робіт мають відповідати сумам асигнувань за кошторисом.

Фактичні видатки, як правило, не збігаються з касовими ні в часі, ні в сумі. Якщо частина грошових коштів на рахунках у банку чи в казначействі обертається на поповнення запасів матеріалів, перебуває в розрахунках (дебіторська заборгованість), залишається невитраченою у вигляді підзвітних сум і готівки в касі або використовується на погашення раніше виниклої кредиторської заборгованості, то фактичні видатки менші за касові. Якщо установа має у своєму розпорядженні запаси матеріалів, то фактичні видатки на здійснення планового обсягу робіт можуть перевищувати касові, бо витрата матеріалів не спричиняє зменшення грошових коштів на рахунках.

Якщо кошти, отримані з банку чи казначейства, витрачено за прямим призначенням відповідно до кошторису (наприклад, видатки за електроенергію, газ, воду, телефон, поточний ремонт та інші послуги), то фактичні видатки збігаються з касовими. Такі видатки називаються прямими.

Касові та фактичні видатки є окремими етапами руху бюджетних коштів і об'єктами економічного аналізу. У бюджетних установах касові та фактичні видатки планують і обліковують за єдиною номенклатурою видатків. Бюджетну класифікацію видатків покладено в основу планування видатків, їх синтетичного та аналітичного обліку. Ця класифікація істотно впливає на всю організацію економічного аналізу бюджетних установ.

7.6. Бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної і місцевої влади протягом бюджетного періоду, бюджетні установи використовують план формування й використання фінансових ресурсів.

Кошторис доходів і видатків бюджетної установи, організації є основним плановим документом, який підтверджує повноваження щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання нею своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

Кошторис бюджетних установ має такі складові частини: загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету; спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального

фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету.

Форма кошторису затверджується Міністерством фінансів. Видатки плануються в сумі, що не перевищує запланованих доходів. При цьому розподіл видатків в кошторисі здійснюється за повною економічною класифікацією видатків.

При складанні річної форми № 2д «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду» дані аналітичного обліку звіряються з здійсненими річними заключними оборотами щодо списання доходів і видатків бюджетної установи за відповідний рік.

7.7. Особливим видом аналізу, що є характерним для бюджетних установ, є аналіз співвідношення касових і фактичних видатків. Показники касових та фактичних видатків розраховуються за формулами, що встановлюють співвідношення між ними, і дають змогу виявити причини перевищення касових видатків над фактичними або фактичних видатків над касовими:

$$Кв = Зп + П - Зк,$$

де Зп – залишки коштів установи на початок року; П – сума коштів, перерахованих за рік;

Зк – залишки грошових засобів установи на кінець року.

$$Фв = Кв - (КЗп - КЗк) + (Мп - Мк) + (ДЗп - ДЗк) + (ПОп - ПОк),$$

де КЗп, КЗк – заборгованість кредиторська на початок і кінець року; Мп, Мк – залишки на рахунках матеріалів на початок і кінець року; ДЗп,

КЗк – заборгованість дебіторська на початок і кінець року; ПОп, ПОк – залишки на рахунках підзвітних осіб на початок і кінець року.

Параметричний аналіз кошторису передбачає обчислення таких коефіцієнтів, як коефіцієнт співвідношення касових видатків і фактичних (за фінансуванням певними фондами), коефіцієнт (обсяг) фактичних видатків загального фонду на 1 працюючого, відношення планових надходжень коштів за звітний період за певними фондами, відношення видатків до доходів за певними фондами.

Тема 8. Аналіз балансу бюджетної установи

План

8.1. Аналіз балансу виконання кошторису витрат.

8.2. Аналіз структури і динаміки активних і пасивних операцій бюджетної установи.

8.3. Аналіз формування власних надходжень спеціального фонду бюджетних установ.

8.4. Розрахунок і оцінка показників, які характеризують фінансовий стан бюджетних установ, забезпеченість необоротними і оборотними активами.

8.5. Аналіз необоротних активів.

8.6. Аналіз запасів. Аналіз грошових коштів. Аналіз капіталу бюджетних установ.

8.1. Найважливішим завданням аналізу фінансового стану бюджетної установи є оцінювання ефективності використання асигнувань із бюджету. Вирішення його пов'язане з аналізом динаміки матеріально-технічної бази та господарських взаємовідносин з іншими установами, підприємствами та організаціями.

Баланс виконання кошторису витрат характеризує стан усіх засобів бюджетної установи та їх джерел на певну дату (на початок і кінець звітного періоду), а також і їх зміну за звітний період у грошовій формі. Він складається за певною формою і має дві частини: актив і пасив.

В активі балансу показуються розміщення і напрям використання засобів у процесі виконання кошторису витрат і господарської діяльності. Тому в цій частині балансу переважають витрати з поточного утримання установи. Тут зазначаються вартість матеріальних цінностей у вигляді основних фондів і матеріальних запасів; заборгованості за окремими особами та організаціями, залишки невикористаних коштів у касі та на рахунках у банку; витрати на капітальне будівництво.

У пасиві балансу показуються джерела утворення засобів бюджетної установи, за рахунок яких були здійснені витрати і придбані матеріальні цінності. В цій частині переважають дані про фінансування. В пасиві відображаються кошти, за рахунок яких утворено фонди основних засобів і малоцінних та швидкозношуваних предметів, тимчасові джерела у вигляді кредиторської заборгованості, фінансування капітального будівництва, доходи і прибуток.

Аналіз балансу виконання кошторису витрат починається з ознайомлення з його показниками, характеристики їх значення та динаміки за звітний період. Кількість і значення показників залежать від складності господарства, результатів господарської і фінансової діяльності установи.

8.2. Для досягнення порівнянності даних часто замість абсолютних величин застосовують відносні.

Елімінування (вибіркове освітлення) — найбільш простий і доступний спосіб визначення впливу окремих факторів на відхилення фактичних результативних показників від базових (планових).

Усі фактори, що впливають на результативні показники, у розрахунках мають бути розміщені в суворій послідовності — від кількісних до якісних.

Цей спосіб охоплює прийоми ланцюгових (послідовних) підстановок, обчислення абсолютних різниць, обчислення відносних різниць, перерахунок показників.

Деталізація. Глибина і повнота дослідження залежать від рівня деталізації, оскільки для оцінювання роботи установи використовуються підсумкові показники, в яких взаємно погашаються додатні та від'ємні відхилення. Розкладання підсумкових показників дає змогу виявити суттєві відмінності та різноманітність первісних показників.

Балансовий і сальдовий прийоми набули поширення в бухгалтерському обліку. На теперішній час їх застосовують і в інших сферах.

Балансовий прийом полягає у взаємному збалансуванні результатів. Використання прийому ґрунтується на обмеженості, скінченності обсягів ресурсів і жорстких взаємозв'язках між окремими елементами розглядуваної сукупності.

У процесі аналізу вивчають баланс товарної продукції, баланси окремих відхилень, узгодженість дії факторів.

Часто застосовуваний сальдовий прийом є різновидом балансового. Таким чином можна визначити розмір останнього фактора, якщо вже відомий сумарний вплив усіх інших (крім нього) факторів і загальна зміна результативного показника. Сальдовий прийом доречно застосовувати тоді, коли прямий розрахунок впливу будь-якого фактора є технічно складним або незручним з інших міркувань (занадто трудомісткий тощо).

Балансовий та сальдовий прийоми застосовуються тоді, коли відомі деякі однорідні показники і є можливість через них встановити значення інших показників або факторів, перевірити їх взаємозв'язок.

В економічному аналізі широко використовуються *таблиці*, за допомогою яких нагромаджується, опрацьовується та зберігається цифрова інформація. Форма таблиць та їх майбутній зміст мають бути передбачені заздалегідь, тобто до початку аналізу явищ. Аналітична таблиця, як правило, відрізняється від інших порівняно нескладною будовою, компактністю і наочністю. Вона повинна містити не лише основну, а й додаткову, для порівняння, інформацію (планові та середні показники, дані за минулі періоди), а також проміжні підсумки, відхилення, відсотки.

Моделювання – важливий спосіб розв'язання багатьох економічних завдань, і зокрема, проведення аналітичного дослідження.

8.3. Найбільш ліквідними ресурсами господарюючого суб'єкта є його грошові кошти. Розрахункові операції вимагають обґрунтованості, компетентності, передбачають ретельне планування, що неможливо здійснити без проведення аналізу грошових потоків попереднього і звітного періодів.

Аналіз руху потоків грошових коштів дає змогу вивчити їх динаміку, суму перевищення надходжень над витратами, розрахувати показники необхідного рівня забезпеченості, що в цілому сприяє плануванню витрат у межах отриманих цільових коштів.

Є кілька визначень грошового потоку.

1. *Грошовий потік* — це рух ліквідних грошових коштів, тобто їх надходження та витрачання в процесі господарської діяльності.

2. *Грошовий потік* — це рух грошей в процесі господарської діяльності.

3. *Грошовий потік* — це надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

Джерелом інформації для аналізу грошових коштів є дані первинного обліку, насамперед:

- видаткові та прибуткові касові ордери;
- касові та товарні чеки;
- платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення;
- розрахункові чеки, векселі;
- проїзні документи;
- рахунки-фактури;
- акти закупівлі товарів;
- договори, угоди, контракти тощо.

Зведений облік руху грошових коштів проводиться практично в більшості меморіальних ордерів.

У вітчизняній практиці існують кілька способів визначення фінансової потреби, один з яких — визначення мінімальної суми грошових коштів. За цим методом мінімальна сума грошових коштів розраховується як відношення операційних витрат за рік до оборотності грошових коштів. Операційні витрати визначаються як сума витрат грошей, або витрати на покупку матеріалів, виплату заробітної плати тощо. Оборотність грошових коштів — це кількість обертів грошей установи за аналізований період. Для його визначення необхідно обсяг отриманого бюджетного фінансування поділити на середній залишок грошей за той самий період.

Доцільно в процесі аналізу оперувати показниками виключно грошових коштів, тобто коштів у касі та на рахунках у банку.

У процесі аналізу вивчаються операції, які безпосередньо зумовлюють рух коштів. Для бюджетних установ надходження забезпечують попередньо затверджені кошторисом видатки. Тому особливої уваги потребують операції списання грошових активів. Завдання структурно-динамічного аналізу грошових коштів бюджетних установ — визначити оптимальне співвідношення високоліквідних активів у структурі валюти балансу, яке б відповідало періоду ефективного виконання кошторису.

Структурно-динамічний аналіз грошових коштів за показниками Балансу не характеризує напрями витрачання грошових коштів, їх співвідношення та динаміку. Відповідну інформацію можна отримати за показниками річної звітності. Ця звітність містить безпосередню інформацію про грошовий потік — касові видатки бюджетної організації:

- касові видатки — це фактичне використання бюджетних коштів в операціях статутної діяльності;
- фактичні видатки — це передбачені кошторисом отримані послуги, витрачені матеріальні та трудові ресурси, обов'язкові нарахування податків і зборів звітного періоду.

Отже, можна зробити висновок, що касові видатки характеризують рух грошових засобів, виділених установі, а фактичні видатки — повноту їх використання.

Для параметричного (коефіцієнтного) аналізу грошових коштів бюджетними установами та організаціями найбільш доцільним, на нашу думку, є використання таких показників, як:

- касові видатки;
 - фактичні видатки;
 - доходи (як у цілому, так і за окремими фондами).
- Інформативним для керівництва установи може бути аналіз за кілька періодів таких показників:
- касові (фактичні) видатки на 1 грн доходів— відношення касових (фактичних) видатків звітного періоду до загальної суми отриманих доходів, які фінансують такі видатки;
 - касові (фактичні) видатки на одиницю валюти балансу — відношення касових (фактичних) видатків звітного періоду до загальної суми валюти за формою № 1 «Баланс»;
 - касові (фактичні) видатки на одиницю оборотних активів— відношення касових (фактичних) видатків звітного періоду до загальної суми за розділом II активу за формою № 1 «Баланс».

Ці показники є характеристикою ліквідності активів бюджетної установи. Співвідношення, що відповідає періоду ефективного виконання

кошторису, може бути використане для розрахунку статей у процесі формування планового кошторису.

8.4. Оцінка фінансової стійкості бюджетних установ – це той напрям економічного аналізу, який особливо потребує подальших досліджень та розробки відповідних механізмів.

Одним із найбільш проблемних і важливих напрямів досліджень особливостей аналізу суб'єктів державного сектору залишається оцінка результату та визначення ефективності їх діяльності. На відміну від комерційного підприємства, де величина прибутку та рентабельності можуть бути мірилом результату діяльності, в бюджетних установах ці показники не можуть використовувати, оскільки такі установи є неприбутковими організаціями.

Під час аналізу фінансової звітності та оцінці фінансового стану важливе місце посідає аналіз дебіторської та кредиторської заборгованостей. Під час проведення аналізу в цьому напрямі розраховують та оцінюють такі показники: - частку кредиторської заборгованості у видатках установи; – частку дебіторської заборгованості в доходах установи; – частку дебіторської заборгованості у власних доходах установи; – співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованостей бюджетної установи; – порівняльний аналіз дебіторської та кредиторської заборгованостей; – частку простроченої дебіторської заборгованості в її загальній сумі; – частку простроченої кредиторської заборгованості в її загальній сумі; – частку простроченої кредиторської заборгованості у видатках установи; – частку простроченої дебіторської заборгованості в доходах установи; – темп зміни простроченої дебіторської заборгованості; – темп зміни простроченої кредиторської заборгованості

8.5. Ураховуючи особливості руху **необоротних активів** (формування їх не за ініціативою установи, а через систему планування бюджетних асигнувань), доступність і достовірність джерел інформації, визначають найбільш раціональні напрями їх аналізу, якими є структурно-динамічний аналіз і параметричний аналіз.

Передусім у процесі структурно-динамічного аналізу за статтями необоротних активів досліджуються абсолютні зміни питомої ваги в розрізі окремих груп. Оптимальна структура має відповідати періоду найбільш ефективного виконання кошторису, досягнення показників раціональної економії матеріально-технічних ресурсів, а також (за можливості) кредитового сальдо рахунка «Результати виконання кошторисів».

Основними джерелами надходження необоротних активів є централізовані поставки за рахунок коштів загального та спеціального фондів і безоплатні надходження.

Для визначення ефективності системи постачання необоротних активів необхідно:

- вивчити обґрунтованість підготовки кошторису за статтями капітальних видатків;
- дослідити оптимальність вибору постачальників (ціновий фактор, територіальне розташування, відповідність технічних характеристик сучасним вимогам);
- переконатися в правильності визначення первісної вартості при оприбуткуванні та відображення її в документах первинного обліку;
- переконатися у своєчасності передавання необоротних активів в експлуатацію.

Детальніше проаналізувати структуру необоротних активів можна за показниками рядків форми № 5 «Звіт про рух необоротних активів». Аналіз причин вибуття необоротних активів як за всім переліком, так і за окремими видами та об'єктами проводиться з використанням даних первинних документів.

Рівень забезпеченості бюджетної установи необоротними активами, ефективність їх використання визначає параметричний аналіз.

8.6. Джерелами надходження запасів є:

- централізовані поставки за рахунок коштів загального та спеціального фондів;
- безоплатні надходження запасів;
- оприбуткування в результаті демонтажу необоротних активів;
- оприбуткування надлишків при інвентаризації.

Для того щоб визначити, якою мірою установа забезпечена матеріальними ресурсами, необхідно:

- вивчити порядок розрахунку та обґрунтованість договорів про постачання матеріальних ресурсів, умови поставок;
- визначити характер матеріальних запасів і зміну їхньої структури;
- перевірити обґрунтованість використання виробничих запасів і потребу в матеріальних ресурсах;
- розробити заходи щодо зниження вартості зайвих запасів.

Загальна потреба бюджетної установи у певному виді запасів визначається за формулою:

$$Пз = Пг + Пе + Пр + Пзк - Зп,$$

де Пз — загальна потреба; Пг — потреба для забезпечення господарської діяльності установи; Пе — потреба для експериментально-

дослідних робіт; Пр — потреба для ремонтів; Пзк — нормативні залишки на кінець аналізованого періоду; Зп — запас на початок аналізованого періоду.

Після перевірки потреби в матеріальних ресурсах визначають джерела їх покриття та забезпечення. До внутрішніх джерел забезпечення належать власне виробництво (що для установи не є типовим) і використання відходів; до зовнішніх — надходження від постачальників за договорами поставок.

Витрати на придбання запасів, а також можливі джерела їх надходження у вигляді цільових надходжень установа передбачає в кошторисі, що затверджується в установленому порядку.

Аналіз термінів та обсягів поставок запасів за укладеними договорами пов'язаний з перевіркою залишків відповідних матеріалів на складі. Наявні запаси мають задовольняти потребу установи в матеріалах на період інтервалів між поставками.

Забезпеченість у днях визначається за формулою $Z = H_o : D_n$,

де H_o — запас певного виду матеріалу; D_n — добова потреба в цьому матеріалі.

Визначення забезпеченості дає змогу встановити величину запасів у днях, протягом яких гарантується безперебійне їх використання. Визначають також інтервали між фактичним надходженням матеріалів на склад та інтервали поставок за договорами з постачальниками.

Для характеристики джерел формування запасів за даними обліку використовують кілька показників, що відображають різний рівень охоплення певних видів джерел:

- наявність власних оборотних коштів;
- наявність довготермінових джерел формування запасів;
- загальна величина основних джерел формування запасів.

Трьом показникам наявності джерел формування запасів відповідають такі три показники забезпеченості запасів джерелами їх формування:

- надлишок (+) або нестача (-) довготермінових джерел формування запасів;
- надлишок (+) або нестача (-) власних обігових коштів;
- надлишок (+) або нестача (-) загальної величини основних джерел формування запасів.

Важливим питанням є визначення оптимальної структури запасів у загальних активах установи. Найточніше загальну структуру активів характеризує коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів, який обчислюють за формулою $K = \text{Оборотні активи} : \text{Необоротні активи}$.

Значення цього показника значною мірою зумовлюється галузевими особливостями обороту коштів установи, що аналізується. Під час внутрішнього аналізу структури активів варто з'ясувати причини різкої зміни коефіцієнта (якщо це було) за звітний період.

Надлишок запасів або їх нестача можуть виникати в результаті:

- наявності помилок у розрахунках потреби у запасах згідно із кошторисом;
- перевитрачання запасів, значного відхилення фактичних витрат від передбачених кошторисом;
- значного відхилення фактично отриманого обсягу запасів від розрахункового (планового, договірної);
- недотримання постачальниками договірних зобов'язань (порушення термінів, зниження якості тощо).

Бюджетна установа повинна визначити раціональні показники планових потреб у запасах для виконання своїх статутних завдань. Водночас вона має запобігати нагромаджуванню запасів на складах.

У процесі аналізу вивчається показник середнього запасу кожного виду матеріалів у днях. Фактичний середній запас у днях за основними видами виробничих запасів порівнюється з нормативним, встановлюється відхилення, з'ясовуються його причини та здійснюються заходи щодо скорочення або поповнення запасів, необхідних для успішної роботи установи.

Тема 9. Аналіз результатів діяльності бюджетних установ

План

- 9.1. Факторний аналіз виконання кошторису.
- 9.2. Аналіз фінансової стійкості установи.
- 9.3. Аналіз дебіторської і кредиторської заборгованості установи.

9.1. Факторний аналіз – визначення впливу окремих факторів (причин) на результативний показник детермінованих (розділених у часі) або стохастичних (що не мають певного порядку) прийомів дослідження. Проводиться за допомогою моделювання (детермінованого та стохастичного).

Необхідно враховувати при формуванні системи показників особливості звітності бюджетної організації. Особливу увагу необхідно звернути на формування доходів бюджетної організації за двома фондами – загальним і спеціальним. Значення аналізу надходжень і використання коштів за загальним і спеціальним фондами визначається тим, що за його допомогою здійснюється контроль за правильністю їхнього утворення, а

також вишуковуються резерви по зміцненню матеріально-технічної бази установи і додаткових фінансових ресурсів.

Задачі аналізу: - оцінка виконання кошторисних призначень; - оцінка виконання плану за основними показниками кожного виду надходжень за спеціальним і загальним фондами; - розрахунок впливу факторів на відхилення по основних результативних показниках; - розробка заходів щодо усунення виявлених у результаті аналізу недоліків і заходів щодо вишукування джерел утворення й ефективного використання коштів за спеціальним і загальним фондами; - контроль правильності утворення дохідної і видаткової частини кошторису, перевірка своєчасності і повноти нарахування і перерахування податків у державний бюджет.

Джерелами інформації для аналізу є: звіт про виконання кошторису доходів і витрат по спеціальному і загальному фонду, як індивідуальний (по кожному виду джерел), так і зведений; дані бухгалтерського обліку, ревізій і перевірок.

9.2. Однією з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства є його фінансова стійкість(стабільність).

Фінансова стійкість — це надійно гарантована платоспроможність, рівновага між власними та залученими засобами, незалежність від випадковостей ринкової кон'юнктури і партнерів, довіра кредиторів і інвесторів та рівень залежності від них, наявність такої величини прибутку, який би забезпечив самофінансування.

Розроблена система показників, які у вітчизняній і світовій практиці використовуються для оцінки фінансової стійкості підприємства. Основними із них є:

- коефіцієнт концентрації власного капіталу(коефіцієнт автономії);
- коефіцієнт фінансової залежності;
- коефіцієнт маневреності власного капіталу;
- коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів власними оборотними коштами;
- коефіцієнт співвідношення власного і залученого капіталу (коефіцієнт фінансової стійкості);
- коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталу;
- коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами;
- коефіцієнт відношення реальних активів і вартості майна;
- коефіцієнт поточних зобов'язань;
- коефіцієнт довгострокових зобов'язань та ін.

9.3. Бюджетні установи у процесі здійснення господарської діяльності залучаються в загальну систему дебіторсько-кредиторських розрахунків, яка склалася нині у вітчизняній економіці зокрема та в

світовій економічній моделі в цілому. Такі розрахунки виконуються за двома методами: за безготівковим і готівковим. У разі проведення готівкових розрахунків відбувається зміна активів у частині грошових коштів установи — тих, що перебувають на її особових, реєстраційних і поточних рахунках, і тих, що зберігаються в касі установи. Отже, об'єктами організації економічного аналізу грошових коштів і розрахунків є:

- аналіз грошових коштів у касі установи;
- аналіз грошових коштів установи, що перебувають на рахунках в органах казначейства чи установах банків;
- аналіз розрахунків із дебіторами;
- аналіз розрахунків із кредиторами.

Аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості необхідно здійснювати комплексно, у їх взаємозв'язку.

Попередньо необхідно вивчити склад, структуру та зміни дебіторської та кредиторської заборгованості, визначити перевищення однієї заборгованості над іншою з метою визначення наявності мобілізації чи іммобілізації бюджетних коштів.

Для поліпшення фінансового становища необхідно посилити контроль за утворенням і поверненням дебіторської заборгованості в терміни, встановлені законодавством.

Якщо кредиторська заборгованість перевищить дебіторську або дорівнюватиме їй, сума заліків при фінансуванні визначатиметься тільки в розмірі понаднормативних залишків матеріальних запасів.

Якщо встановлюються випадки перерахування грошових коштів іншим організаціям за безготівковими розрахунками з метою фіктивного освоєння виділених асигнувань, то ці суми в повному розмірі за вказівкою фінансових органів вилучаються в дохід відповідного бюджету і виключаються зі складу дебіторської заборгованості при визначенні її заліку.

Порушення фінансової дисципліни, виявлені у процесі аналізу дебіторської та кредиторської заборгованості, в обов'язковому порядку мають бути зафіксовані у звіті з відповідними висновками та пропозиціями.